

Den spesielle avskjæringsbestemmelsen i skatteloven

§ 14-90

Kandidatnummer: 417
Leveringsfrist: 25.4.2007

Til sammen 17 478 ord

18.04.2007

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Problemstilling	1
1.2	Avgrensning	3
1.3	Omgåelse	4
1.4	Historikk	6
<u>2</u>	<u>VILKÅRENE FOR AT SKTL. § 14-90 KOMMER TIL ANVENDELSE</u>	<u>9</u>
2.1	Generelle skatteposisjoner	9
2.2	Skattesubjekt	14
2.3	Transaksjon	16
2.3.1	Tilordning	16
2.3.2	Part i fusjon eller fisjon	19
2.3.3	Endrede eierforhold	20
2.3.4	Konsernbidrag	23
2.3.5	Hva er en transaksjon?	25
2.3.6	Undersøkelsesobjekt	27
2.4	Motiv	34
2.4.1	Utgangspunkt	34
2.4.2	Formålet med avskjæringsregelen § 11-7 nr. 4	34
2.4.3	Ikke virksomhetskrav	36
2.4.4	Skattemessig motiv	37
2.4.5	Misbrukssituasjonen	38
2.4.6	Egenverdi	40
2.4.7	Objektiv vurdering	42
2.4.8	Terskelhøyde	50

2.4.9	Vurderingstidspunkt	52
2.5	Illojalitetskrav	52
<u>3</u>	<u>VIRKNINGENE AV AT SKTL. § 14-90 KOMMER TIL ANVENDELSE</u>	53
<u>4</u>	<u>FORHOLDET TIL EØS-RETEN</u>	56
<u>5</u>	<u>BESTEMMELSENS EFFEKTIVITET</u>	58
5.1	§ 14-90 og hensyn ved skattereglene	58
5.2	Ivaretar utformingen formålet med § 14-90?	59
5.3	Bindende forhåndsuttalelser	61
<u>6</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	63
6.1	Bøker og artikler	63
<u>7</u>	<u>FORARBEIDER OG LOVER</u>	67
7.1	Forarbeider	67
7.2	Lover	69
<u>8</u>	<u>DOMMER OG PRAKSIS</u>	69
8.1	Høyesterett	69
8.2	Lagmannsrett	70
8.3	Tingrett	70
8.4	Ligningsbehandling	71
8.5	Bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet (BFU)	71

9	<u>INTERNASJONALE RETTSKILDER</u>	71
9.1	Direktiver EF	71
9.2	EF-domstolen	72
9.3	Kommisjonens meddelelser	72

1 Innledning

Skatteloven (sktl.) § 14-90 ble vedtatt samtidig med innføringen av fritaksmetoden og lyder slik:

”§ 14-90. Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner

Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første ledd a-e og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen

- a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller
- b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.”

§ 14-90 trådte i kraft 6. oktober 2004. Bestemmelsens formål er å motvirke skattemotiverte overføringer av eierandeler i selskap med generelle skatteposisjoner.¹ Den suppleres av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.²

1.1 Problemstilling

Skattereformene i 1992 og 2004-2006 bygger på nøytralitetsprinsippet og symmetriprinsippet i inntektsbeskatningen. Nøytralitetsprinsippet innebærer at skattesystemet ikke skal påvirke hvor lønnsom en disposisjon er i forhold til en annen. Symmetriprinsippet vil si at inntekter og utgifter av samme art behandles på samme måte ved valg av tidfestingsprinsipp, skattesats og fradragverdi.³ Prinsippene er ikke

¹ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 82.

² Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 84.

³ St. meld. nr. 29 (2003-2004) s. 49.

gjennomført fullt ut, noe som kan åpne for uønskede tilpasninger som fører til tap av skatteinntekter. Også mangler ved lovteksten kan åpne for omgåelse av reglene.⁴ De fleste omgåelsessaker involverer bruk av aksjeselskaper og/eller knytter seg til kapitalbeskatningsregler.⁵ Omgåelse skjer ved at skattyter benytter sin avtalefrihet til å foreta transaksjoner som etter bokstavfortolkning av skattelovgivningen medfører en utilsiktet skattefordel. § 14-90 skal fjerne eller redusere incentivene til bestemte former for uønskede tilpasningsmuligheter. Den er derfor en spesiell regel.

I denne oppgaven skal jeg studere denne lovbestemmelsen inngående. Jeg har systematisert stoffet i fire hovedproblemstillinger:

- vilkårene for at § 14-90 kommer til anvendelse
- virkningene av at § 14-90 kommer til anvendelse
- forholdet til EØS-retten
- bestemmelsens effektivitet

For at bestemmelsen skal komme til anvendelse, må en rekke kumulative eller alternative vilkår være oppfylt. Drøftelsen i del 2 går ut på å klarlegge innholdet i disse vilkårene og hva som faller inn under vilkårene. Dette innebærer både tolkning av bestemmelsen og subsumering av regelen på fakta. Dette utgjør den største delen av oppgaven.

Rettsvirkningene av at bestemmelsen kommer til anvendelse, er klart og konkret angitt i loven og utdypet i forarbeidene. Tolkningen byr derfor ikke på særlige problemer. Jeg behandler dette i del 3.

I del 4 berøres forholdet til EØS-retten. Skatteretten er ikke en del av EØS-avtalen. Likevel påvirker EF-retten norsk skatterett betydelig gjennom EF-domstolens avgjørelser i forhold

⁴ Banoun 2004 s. 57.

⁵ Banoun 2004 s. 56

til diskrimineringsforbudet og de fire friheter. EFs fusjonsskattedirektiv har en omgåelsesregel som ligner § 14-90.

I del 5 ser jeg nærmere på behovet for § 14-90 i forhold til sentrale hensyn ved skattesystemet. Deretter vurderer jeg om utformingen av bestemmelsen ivaretar dens formål. § 14-90 har et skjønnsmessig vurderingstema. Ved ordningen med bindende forhåndsuttalelser styrkes skattyternes forutberegnelighet og rettssikkerhet.

1.2 Avgrensning

§ 14-90 må ses i forhold til tidligere avskjæringsbestemmelser og til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Bestemmelsen er en del av omgåelsesproblematikken i skatteretten. Det er ikke mulig å gå i dybden på dette store temaet, men en kort oversikt skal gis. § 14-90 og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen dels supplerer og dels overlapper hverandre. Flere vurderingstemaer er felles. Det er naturlig med fortløpende sammenligning av reglene. Men det gjøres ikke noe forsøk på en fullstendig redegjørelse for den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.⁶

Det finnes en spesiell gjennomskjæringsbestemmelse i sktl. § 13-1. Den rammer interessefellesskap og vil ikke bli behandlet i oppgaven. Videre avgrenses det mot omgåelse som følger av valg av transaksjonsform, typisk at man realiserer et tap ved å selge innmaten i et selskap og unngår gevinstbeskatning ved å selge aksjene i selskapet. Dette faller utenfor § 14-90 og må møtes med den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.⁷ Det avgrenses mot de spesielle reglene i særskatteregimene.

Det forutsettes at alminnelige skatteregler og –begreper er kjent og ikke trenger nærmere forklaring.

⁶ Banoun 2003 er en doktorgradsavhandling om den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

⁷ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s.75-79.

1.3 Omgåelse

Sktl. § 14-90 er en spesiell avskjæringsregel som retter seg mot uønskede tilpasninger til fritaksmetoden.⁸ Slike uønskede tilpasninger kan klassifiseres som omgåelse av skattereglene. Høyesterett omtaler omgåelse og gjennomskjæring i Rt. 2006 s. 1232 Telenor avsnitt 46:

”Bakgrunnen for gjennomskjæringsregelen er at det forekommer at den privatrettslige form blir søkt utnyttet av skattytere for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål. Formålet med gjennomskjæringsregelen er å forhindre dette.”

Gjennomskjæring kan derfor ses som tilsidesettelse av de privatrettslige former.⁹ Bettina Banoun definerer omgåelse i sin doktoravhandling om emnet: ”Med omgåelse siktes det normalt til rettsforhold med begrenset ikke-skattemessig betydning og hensikt, som vil gi en skattefordel i strid med lovens formål og system.”¹⁰ Ved omgåelse har skattyteren som regel innrettet sine transaksjoner i samsvar med lovens ordlyd, men slik at resultatet strider mot formålene i skatteloven og dens system.

Grensen mot lovlig skatteplanlegging formuleres i HR-2007-00309-A Hex avsnitt 42: ”Det er tillatt å tilpasse seg skattereglene, men ikke å omgå eller utnytte disse i strid med det formål de har.” Retten slutter seg til¹¹ Gjems-Onstad som påpeker at ”[det] kan som hovedregel ikke være illojalt å tilpasse seg en kvantitativ skatterettslig grense selv om tilpasningen er hårfin, så lenge den er reell.”¹² Et sentralt prinsipp ved skattelegging er at det reelle forholdet skal legges til grunn. Ved lovlig skatteplanlegging innretter skattyteren seg etter reglene på en måte som lovgiver har eller bør ha forutsett.

⁸ St.meld.nr. 29 (2003-2004) s. 109-111 og Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 79 flg.

⁹ Gjems-Onstad 2003 s. 75.

¹⁰ Banoun 2003 s. 15

¹¹ Dommens avsnitt 50.

¹² Gjems-Onstad: Norsk Bedriftsskatterett (2003) s. 99

Ved omgåelse presenteres korrekte fakta for ligningsmyndighetene. Omgåelse skiller seg dermed fra unndragelse der uriktige opplysninger legges fram.¹³ Videre avgrenses omgåelse mot proforma. Ved proforma avviker det som presenteres utad fra det som reelt gjelder mellom partene.¹⁴ Gjems-Onstad spissformulerer dette slik: Ved pro forma lyver eller jukser skattyterne. Ved omgåelse er man lur.”¹⁵ Omgåelse må også holdes atskilt fra saker om uriktig betegnelse. Disse sakene avgjøres ved omklassifisering ved alminnelig rettsanvendelse.¹⁶

Begrepsbruken ved omgåelse knytter seg dels mot skattyters forhold og dels mot virkningene som omgåelse møtes med. Selve begrepet ”omgåelse” henspeiler på skattyters atferd. Andre begreper som brukes om dette er ”å handle ut fra skattemessige hensyn”, handlingen er ”skattemessig motivert”, ”at man ”ikke kan bygge på formen, men må bygge på den rettslige eller på den økonomiske realitet”, osv.¹⁷ § 14-90 skal hindre ”uønskede tilpasninger.”¹⁸

Andre ganger bruker man uttrykk som viser til virkningene som omgåelse møtes med. Ved de lovfestede spesielle reglene brukes betegnelsen ”avskjæringsregel”,¹⁹ og ved den ulovfestede omgåelsesnormen brukes uttrykket ”gjennomskjæring.” Lignings-ABC bruker fellesuttrykket ”skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring)”.²⁰

I oppgaven bruker jeg begrepene ”omgåelse”, ”uønskede tilpasninger”, ”avskjæring” og ”gjennomskjæring” på samme måte som over.

¹³ Banoun 2003 s. 16, Zimmer 2006 s. 55

¹⁴ Banoun 2003 s. 16, Zimmer 2006 s. 55 flg.

¹⁵ Gjems-Onstad 2001 s. 79.

¹⁶ Banoun 2003 s. 17, Zimmer 2006 s. 55

¹⁷ Aarbakke 1970 s. 4

¹⁸ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 81 og St.meld. nr. 29 s. 109.

¹⁹ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 84 og st.meld. nr. 29 s. 110.

²⁰ Lignings-ABC 2006 s. 1083.

Ved omgåelse vil skattyteren naturlig nok anføre at reglene skal tolkes etter ordlyden, mens skattemyndighetene mener at det er at de økonomiske forhold og skattelovgivningens formål som skal ha avgjørende vekt.²¹ Omgåelse er derfor et argument mot å tolke loven i samsvar med ordlyden.

Ifølge Lignings-ABC foretas skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring) bare til skattyterens ugunst.²² En begrunnelse for dette er at det er opp til skattyter å velge formen for sine disposisjoner. Ord og uttrykk i skattelovgivningen har i utgangspunktet samme betydning som i privatreten. ”Sammenholdt med avtalefriheten gir dette skattyterne ganske store muligheter til å ta hensyn til de skattemessige virkninger når de bestemmer seg for hvordan de skal innrette seg.”²³ Ifølge Høyesterett i Rt. 2004 s. 1331 Aker Maritime blir konsekvensene av dette: ”En skattyter må som regel finne seg i å bli vurdert ut fra de disposisjoner som faktisk er gjennomført.”²⁴

1.4 Historikk

For å forstå anvendelsen av sktl. § 14-90 er det nødvendig å kjenne til dens forhistorie. Ved tolkning av bestemmelsen har rettskilder til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og tidligere lovfestede avskjæringsregler både relevans og stor vekt.

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er utviklet gjennom et samspill mellom teori og rettspraksis, særlig fra Høyesterett.²⁵ Utviklingen startet allerede på 1920-tallet da Høyesterett brukte omgåelsesnormen som tolkningsprinsipp for gjennomskjæring. Fra 1960-tallet er det avsagt flere høyesterettsdommer om utnyttelse av skatteposisjoner.

²¹ Banoun 2003 s. 15

²² Lignings-ABC 2006 under emnet ”Tilsidesettelse” pkt. 1.

²³ Zimmer i Zimmer og Bahr 2006 s. 55.

²⁴ Dommens avsnitt 55.

²⁵ Se Banoun 2003 s. 80 flg.

I 1992 ble det foreslått å kodifisere den ulovfestede normen.²⁶ Dette ble avvist.²⁷ Men fra dette tidspunktet er normen oftest omtalt som en ulovfestet regel.

I Rt. 2006 s. 1232 Telenor avsnitt 47 formulerte førstvoterende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen slik:

”Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består, - slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år - av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt, se for eksempel Rt-2002-456 (Hydro Canada) på side 465, jf. side 466-467, Rt-2004-1331 (Aker Maritime) avsnitt 47 og Høyesteretts dom 7. september 2006 (HR-2006-01540-A) avsnitt 42.-46. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, se for eksempel Rt-1999-946 (ABB) på side 955, Rt-2002-456 (Hydro Canada) på side 466, jf. Side 467-468, Rt-2004-1331 (Aker Maritime) avsnitt 47 og Høyesteretts dom 7. september 2006 (HR-2006-01540-A) avsnitt 47-50.”

Høyesterett har nettopp gjentatt dette i HR-2007-00309-A Hex.²⁸,²⁹,³⁰

I 1957 ble det vedtatt en stoppregel i sktl. § 53 som automatisk avskar underskuddsfradrag ved fusjon og betydelige aksjesalg.³¹ I 1990 ble denne regelen erstattet av den spesielle avskjæringsregelen i § 53 første ledd syvende punktum som fikk anvendelse ved flere typer transaksjoner som hovedsakelig var skattemotivert:

²⁶ Se Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 38 flg.

²⁷ Se historisk fremstilling av dette i Banoun 2003 s. 82-84

²⁸ Dommens avsnitt 43.

²⁹ Zimmer 2007: Høyesterett formulerer omgåelsesregelen ulikt i 3 avgjørelser høsten 2006. Telenor er den seneste av disse tre.

³⁰ Lignings-ABC 2006 s. 1087 bruker formuleringen i Telenor ved omtalen av omgåelse.

³¹ Se Ot.prp. nr. 11 (1957) side 24-25.

” Når eierforholdene i et selskap blir helt eller delvis endret enten ved sammenslutning med annet selskap eller ved annen transaksjon og det er sannsynlig at det ved transaksjonen hovedsakelig tilsiktes skattemessige fordeler for partene, bortfaller den rett selskapet ellers måtte ha til fradrag for underskudd i vedkommende inntektsår og tidligere år.”

I 1997 ble bestemmelsen avløst av selskapsskatteloven § 8-7 nr. 4 som ble videreført i skatteloven av 1999 som § 11-7 nr. 4:

”Retten til å videreføre skatteposisjon i form av underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo faller bort dersom det er sannsynlig at slik posisjon er det overveiende motiv for fusjonen eller fisjonen.”

Bestemmelsen fikk anvendelse på færre typer transaksjoner, men rammet flere typer av skatteposisjoner. Vilkåret om skattemessige motiv var avgjørende for at bestemmelsen kom til anvendelse.³² § 11-7 nr. 4 ble opphevet da § 14-90 ble vedtatt.

De spesielle avskjæringsbestemmelsene er formulert ut fra omgåelsessituasjoner som skattesystemet kan legge til rette for. Ved endring av skattesystemet er det derfor naturlig med en revisjon av omgåelsesbestemmelsene.

Fra 2006 ble sktl. § 14-6 annet ledd opphevet. Regelen avskar rett til fremføring av underskudd ved opphør av næring. Bestemmelsen skulle hindre misbruk av fremføringsretten ”slik at fradraget ikke kommer den eller de skattytere som i sin tid har hatt underskuddet til gode.” Vilkåret ”opphør av næring” fungerte ikke bra. Isteden skal § 14-90 hindre underskuddsfremføring ved skattemotiverte endringer i eierforholdene.³³

³² Banoun 2002 s. 42 flg. har en historisk fremstilling i forhold til sktl. § 11-7 nr. 4

³³ Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 60-61.

2 Vilkårene for at sktl. § 14-90 kommer til anvendelse

2.1 Generelle skatteposisjoner

Sktl. § 14-90 skal ramme utnyttelse av generelle skatteposisjoner i strid med skattelovgivningens formål. Zimmer definerer begrepet skatteposisjon som ”en bestemt skattyters stilling i forhold til en bestemt skatteregel på et gitt tidspunkt. Begrepet sier derfor noe om hva som skjer – hvilke rettsvirkninger som vil inntre – dersom inntekt eller fradrag aktualiseres på dette tidspunkt.”³⁴ § 14-90 omtaler ”skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost” og ”den generelle skatteposisjonen” som synonyme begreper.³⁵ § 14-90 omfatter de samme skatteposisjonene som de tidligere avskjæringsbestemmelsene, men rammer i tillegg skatteposisjoner som medfører skatteforpliktelser.³⁶

§ 11-7 nr. 4 omfattet tre generelle skatteposisjoner som medførte skattefordeler (fradrag): underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo. § 53 første ledd 7. punktum omfattet flere typer transaksjoner enn § 11-7 nr. 4, men bare en skatteposisjon: fremførbart underskudd.

Generelle skatteposisjoner deles i to grupper. Den ene gruppen representerer skattefordeler (gir fradrag) og omfatter fremførbart underskudd og innvunne, men ikke tidfestede tap på driftsmidler, dvs. negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo. Den andre gruppen representerer skatteforpliktelser som positiv gevinst- og tapskonto og negativ saldo, dvs. ubeskattet gevinst på driftsmidler.

Tilbakeføring av underskudd og beregnet korreksjonsinntekt er generelle skatteposisjoner som ikke er omtalt i forarbeidene. Tilbakeføring av underskudd reguleres av sktl. § 14-7 og gir et selskap som opphører eller oppløses, rett til tilbakeføring av underskudd som oppstår i det året virksomheten opphører/oppløses. Underskuddet kan avregnes mot overskudd de 2

³⁴ Zimmer 2005 s. 103

³⁵ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 79, Innst. O. nr. 10 (2004-2005) s. 52.

³⁶ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 79.

foregående årene. Denne skatteposisjonen har ikke større verdi for en kjøper av selskapet enn for selgeren og stimulerer derfor ikke til omgåelse som rammes av § 14-90.

Korreksjonsinntekt er inntekt som er kommet til beskatning tidligere enn etter hovedreglene fordi selskapet har utdelt eller foretatt avsetning av ubeskattet kapital, jf. sktl. § 10-5. Korreksjonsinntekten kan kreves fradratt i senere års inntekt på visse vilkår. Slikt fradrag kan ha større verdi for en kjøper av selskapet enn for selgeren og dermed motivere overdragelse som kan rammes av § 14-90. Det spiller ingen rolle for anvendelsen av § 14-90 at skatteposisjonen ikke er nevnt i forarbeidene.

Skatteposisjoner som er tilknyttet eiendeler og gjeldsposter er for eksempel positiv eller negativ saldo som ikke er tom, inngangsverdi og ervervstidspunkt på eiendeler. Slike skatteposisjoner omfattes ikke av § 14-90.

Skatteposisjoner er som hovedregel knyttet til det enkelte skattesubjekt. Et unntak er deltakerlignede selskaper der det er selskapet som har skatteposisjonene i forhold til driftsmidlene, mens det er deltakerne som er skattesubjektene.

Før fritaksmetoden ble innført, var det mest vanlig med skattemotivert overføring av skatteposisjoner som representerte skattefordeler, særlig fremførbart underskudd, fordi disse kunne avregnes mot overskudd hos mottakeren.³⁷ Ved salg av alle aksjer i underskuddsselskaper forelå det ofte et latent tap på aksjene slik at realisasjonen førte til tapsfradrag for selgeren. Salg av underskuddsselskaper førte derfor til fordeler både for kjøper og selger. Taperen var det offentlige som mistet skatteinntekter. Et eksempel viser dette. Et selskap har 2 millioner kroner i fremførbart underskudd. Aksjene er ervervet for 100 000 kroner. Ved likvidasjon av selskapet faller underskuddet bort uten mulighet for avregning. Aksjene blir ansett realisert med tap på 100 000 kroner som aksjonæren kan føre til fradrag i øvrige inntekter. Ved å selge aksjene i selskapet til en kjøper med selskap som går med 1 million kroner i overskudd, kan underskuddet avregnes mot overskudd. Kjøpers

³⁷ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 79

selskap sparer 280 000 kroner i skatt på dette (28 prosent av 1 million). Selger reduserer sitt tap på aksjene. Dersom kjøperen regner med å gå 1 million i overskudd senere, vil han kunne motregne mot hele underskuddet. Prisen som betales for aksjene, vil ligge i det intervallet som lønner seg for begge parter: Aksjonæren selger i prinsippet for 1 krone eller mer, og kjøperen betaler inntil 560 000 kroner. Dette beløpet tilsvarer nominell verdi av skattefordelen. (Det tas her ikke hensyn til nåverdi av skattefordelen og andre ulemper ved å kjøpe underskuddsselskapet.) Partene fordeler kjøperens skattefordel når de avtaler prisen. Etter innføringen av fritaksmetoden vil selskapsaksjonærer ikke få fradrag for tap på aksjer, men de blir heller ikke beskattet for gevinst. Personlige aksjonærer vil fortsatt få fradrag for tap på aksjer etter aksjonærmodellen.

I Utv. 2001 s. 1489 Høylandet Byggeutleie hadde et kommunalt aksjeselskap opparbeidet underskudd og solgte en næringseiendom med tap. Samtlige aksjer ble solgt til en tannlege for 40 000 kroner. De generelle skattefradragssposisjonene utgjorde 4,8 millioner kroner. Kjøperen kunne utnytte skatteposisjonene i forhold til annen virksomhet han drev som gikk med overskudd, slik at han i lang tid fremover kunne slippe å betale skatt. Frostating Lagmannsrett avgjorde at forholdet ble rammet av § 53 første ledd 7. punktum og nektet fremføring av underskudd og fradrag for tom positiv saldo.

Før fritaksmetoden ble innført var det ugunstig å overføre skatteposisjoner som representerte skatteforpliktelser fordi dette utløste realisasjonsbeskatning etter RISK-reglene. Et eksempel viser dette:³⁸ Et datterselskap selger hele virksomheten sin. Ved salget oppstår en skattepliktig gevinst på 1 million kroner som blir ført på gevinst- og tapskonto eller nedskrevet på saldo slik at det oppnås utsatt skattemessig tidfesting av gevinsten. Etter salget har selskapet ingen andre eiendeler enn kontanter (1 million kroner). Skatteforpliktelsen (-280 000 kroner) er den eneste gjeldsposten. Dersom morselskapet selger alle aksjene i datterselskapet, utløste dette tidligere at den utsatte gevinsten ble fremskyndet til beskatning ved manglende RISK-justering av aksjene i datterselskapet.

³⁸ Eksemplet er hentet fra St.meld.nr. 29 s. 110, men det er jeg som har satt inn tallene.

Etter innføringen av fritaksmetoden kan morselskapet selge alle aksjene i datterselskapet skattefritt. Dette kan stimulere til skattemotivert salg av aksjer i datterselskapet til et kjøperselskap som har fremførbart underskudd eller som venter å gå med underskudd, for eksempel 2 millioner kroner, det aktuelle året. Hos kjøperselskapet kan gevinsten (1 million kroner) ved virksomhetssalget avregnes mot selskapets fremførbare underskudd (del av -2 millioner). Avregningen kan gjøres ved konsernbidrag eller ved at selskapene fusjoneres. For selger har selskapet en nominell verdi på 720 000 kroner, som er differansen mellom gevinsten på 1 million og skatten på 280 000 kroner. For kjøper har selskapet verdi inntil 1 million kroner når den latente skatten kan avregnes mot underskudd. For begge aktører samlet er det derfor en fordel å overdra aksjene for mellom 720 000 og 1 million kroner. Differansen mellom beløpene tilsvarer den latente skatten hos selger. Dette beløpet fordeles mellom kjøper og selger når de avtaler prisen.

Rt. 1997 s. 1580 Zenith er et eksempel på at overdragelse av selskap med latent skatteforpliktelse kunne lønne seg før også. Et eiendomsselskap realiserte alle sine driftsmidler bortsett fra 2 tomter verdt 4 millioner kroner. Selskapet hadde nettoverdier for ca 194 millioner kroner og betinget skattefrie avsetninger (utsatt skatteforpliktelse knyttet til generelle skatteposisjoner) på litt over 180 millioner kroner. Dette representerte en latent skatt på 50,4 millioner kroner (ved 28 prosent skatt) dersom selskapet ikke investerte avsetningene i eiendommer. Eierne ønsket ikke å videreføre driften. En likvidasjon av selskapet ville ført til at skatteplikten ble utløst. Selskapets nettoverdi for eierne var derfor 143,6 mill. Eierne valgte å selge alle aksjene i selskapet for 178, 5 mill. til nye investeringsvillige eiere som kunne utnytte avsetningene. For de nye eierne var selskapet derfor verdt inntil 194 mill. Kjøperne fikk dermed en rabatt i kjøpesummen på 16 millioner kroner for å overta investerings- og skatteplikten som selskapet hadde. Den latente skatten ble altså fordelt med 34,4 millioner til eierne og 16 millioner til kjøperne.

For samfunnet medførte transaksjonen at investeringene sank fra 360 til 180 millioner kroner og at antall investorer ble redusert fra to til en.³⁹ I tillegg gikk det offentlige glipp av skatteinntektene. Høyesterett godtok transaksjonen fordi den hadde egenverdi. Dette er blitt sterkt kritisert i teorien.⁴⁰

Benn Folkvord mener at det er uheldig at loven begrenses til skatteposisjoner uten tilknytning til eiendeler eller gjeld.⁴¹ Han mener at motivering av andre skatteposisjoner enn de nevnte, for eksempel skattefrie avsetninger etter § 14-70, ”kan være like vridende og skape like store effektivitetstap.” Han mener at bestemmelsen bør endres slik at enhver skattemessig motivasjon kan utløse spesiell gjennomskjæring. Forarbeidene sier ikke noe om hvorfor bestemmelsen er avgrenset til generelle skatteposisjoner. Men da selskapsskatteloven § 8-7 nr. 4 (§ 11-7 nr. 4) ble vedtatt, var det opprinnelig foreslått en generell lojalitetsklausul som lød slik:

”Reglene i dette kapittel kommer ikke til anvendelse dersom det er sannsynlig at transaksjonen hovedsakelig tilsikter skattemessige fordeler for noen av partene.”

Denne regelen ville ha samme virkning som den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, nemlig at fusjon og fisjon må gjennomføres etter hovedreglene om realisasjon. Det kom sterke innvendinger mot klausulen under høringsrunden. Det ble særlig etterlyst retningslinjer for hvilke typetilfeller som var ment å falle utenfor reglene. Departementet fant at det ikke var mulig å gi slike typetilfeller og at kriteriene for anvendelse av standarden måtte utvikles gjennom praksis. Departementet konkluderte derfor med at det ikke burde lovfestes en klausul med samme virkning som den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.⁴²

³⁹ Banoun 2006 s. 149

⁴⁰ Banoun 2006 s. 144 flg., Banoun 1998, Zimmer 1998

⁴¹ Folkvord 2006 s.448-449, Folkvord 2006b s. 425

⁴² Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 30.

Dersom flere skatteposisjoner skulle vært rammet av § 14-90, ville vi nærmet oss en slik generalklausul. Det ville antagelig vært en utfordring å utforme virkningene av at bestemmelsen kom til anvendelse. Resultatet kunne blitt lovfesting av en generalklausul med betydelig lavere terskel enn den ulovfestede gjennomskjæringsregelen uten at den var mer forutsigbar. Resultatet er nå at forhold som faller utenfor § 14-90, kan rammes av den ulovfestede regelen. Men her er altså terskelen for gjennomskjæring høyere.

2.2 Skattesubjekt

Sktl. § 14-90 kommer til anvendelse på ”selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første ledd a-e” ”som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost”, jf. første punktum. Det er altså to kumulative vilkår som angir hvilke skattytere som omfattes.

Det er først og fremst aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper som er hjemmehørende i Norge, jf. § 2-2 første ledd bokstav a, som er målgruppen. Bokstav e, omfatterer ”selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital”. Det vil si selskaper som er hjemmehørende i Norge, men som ikke er stiftet her eller av annen grunn ikke omfattes av aksjeloven eller allmennaksjeloven, men som selskapsrettslig er av samme type om aksjeselskap. Videre omfattes sparebanker og annet selveiende forsikringsforetak, gjensidige forsikringsselskap og samvirkeforetak av bestemmelsens ordlyd, jf bokstavene b-d.

§ 14-90 kommer ikke til anvendelse på like mange skattesubjekter som fritaksmetoden, jf § 2-38 første ledd. Skattesubjektene i § 2-38 b (aksjefond), c (interkommunalt selskap), d (selskap mv. som er heleid av staten), e (forening), f (stiftelser) g (kommune og fylkeskommune) og h (konkurs- og administrasjonsbo etter debitor som omfattes av § 2-38 første ledd) er ikke omfattet av § 14-90. Dette har sammenheng med at de ikke kan oppfylle andre vilkår i § 14-90 som f. eks. kravet om endrede eierforhold.

Deltakerlignede selskaper var omfattet av § 11-7 nr. 4.⁴³ Dette var imidlertid lite praktisk fordi det var deltakerne som var skattesubjekter ved nettoligningen og som dermed måtte dekke underskuddet personlig.⁴⁴ Men avskrivningsgrunnlagene på saldoer og gevinst- og tapskonto er knyttet til selskapet slik at slike generelle skatteposisjoner kan være et ”overveiende motiv” ved transaksjoner. Ansvarlige selskaper kan bl.a. fusjonere og fisjonere skattefritt etter sktl. kapittel 11. Overføring av eierandeler kan også være motivert av f. eks en stor tom positiv saldo. Det virker derfor nærmest som en forglemmelse at ansvarlige selskaper ikke er omfattet av § 14-90.⁴⁵

Dersom et utenlandsk selskap driver virksomhet gjennom filial i Norge, jf. § 2-3 første ledd bokstav b, skal inntekter knyttet til driftsstedet skattlegges i Norge selv om filialen ikke er eget rettssubjekt. Dette følger av selvstendighetsfiksjonen. Filialen skattlegges etter den direkte metoden som går ut på at man vurderer tiknytningen filialen har til enhver inntekts- eller utgiftspost.⁴⁶ En filial kan derfor ha generelle skatteposisjoner. § 14-90 omfatter ikke filialer, antagelig fordi filialen og det utenlandske hovedselskapet ikke kan utveksle skatteposisjoner eller yte konsernbidrag over landegrensene. Omgåelse må eventuelt møtes med den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Driver et utenlandsk selskap virksomhet i Norge gjennom datterselskap, følger datterselskapet norske regler for sin selskapstype.

Et norsk selskap som kjøper opp et utenlandsk selskap med det formål å utnytte generelle skatteposisjoner i selskapets norske filial, rammes ikke av § 14-90. Forholdet faller utenfor bestemmelsens ordlyd. Det vil i dette tilfellet være det utenlandske selskapet ved filialen som ”har” skatteposisjonene. Fra 2005 kan det ytes konsernbidrag fra et norsk selskap til en norsk filial av et selskap hjemmehørende i et annet EØS-land, jf. sktl. § 10-4. § 14-90 gir ikke hjemmel til å avskjære kjøp av selskap med slike posisjoner. Også her må omgåelse møtes med den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

⁴³ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) pkt. 4.8 s. 58.

⁴⁴ Kildal s. 58

⁴⁵ Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) tar ikke opp problemstillingen.

⁴⁶ Zimmer 2003 s. 160-168.

2.3 Transaksjon

2.3.1 Tilordning

§ 14-90 kommer til anvendelse når et kvalifiserende selskap er part i fusjon eller fisjon eller får endrede eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon. Bestemmelsen skal hindre skattemotiverte overføringer av generelle skatteposisjoner og kan ses som et utslag av tilordningsprinsippet selv om dette ikke sies uttrykkelig. Tilordningsprinsippet går ut på at det skattesubjekt som har innvunnet en skattbar inntekt og/eller pådratt seg en fradragsberettiget kostnad skal skattlegges i forhold til disse posisjonene.

Banoun skriver at "[p]rinsippet om ikke å overføre skatteposisjoner kan for eksempel søkes hjemlet i prinsippet om at inntektsskatten skal knyttes opp til den enkelte skattyters inntekter, fradrag og skatteevne."⁴⁷ I omtalen av avgjørelsen i Rt. 1997 s. 1580 Zenith skriver Zimmer at formålet med avsetningsreglene var å knytte skattekreditten til det subjekt som har foretatt avsetningen og at "kjernepunktet i saken var om forutsetningen om at det var samme subjekt som avsatte og (re)investerte var oppfylt i det foreliggende tilfellet."⁴⁸

Tilordningsprinsippet vil formelt være oppfylt der § 14-90 kommer til anvendelse. Når et selskap får ny eier, skifter ikke selskapet identitet. Selskapets skatteposisjoner er uberørt av et eierskifte. Når ny eier kan utnytte skatteposisjoner "bedre" enn tidligere eier, er det derfor ikke brudd på tilordningsprinsippet. Når et selskap er part i fusjon eller fisjon, foregår det en overføring av eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et annet rettssubjekt. Skattefrie fusjoner og fisjoner er et lovfestet unntak fra det prinsipielle utgangspunktet om at overføring fra et skattesubjekt til et annet utløser skatteplikt.⁴⁹ Overføring av

⁴⁷ Banoun 2006 s. 150

⁴⁸ Zimmer 1998 s. 198.

⁴⁹ Innst. O. nr. 36 (1996-1997) pkt. 1.1.

skatteposisjoner, kontinuitet, er et av vilkårene for unntaket. Det er derfor ikke formelt brudd på tilordningsprinsippet når den nye skattyteren utnytter skatteposisjoner. Der fusjon og fisjon foregår uten kontinuitet (etter lovens hovedregel), vil som oftest ett eller flere selskaper bestå med kontinuitet i skatteposisjoner samtidig som eierforholdene endres. Dette åpner for at andre skattytere enn dem som innvant fordelene eller pådro seg kostnadene, kan utnytte generelle skatteposisjoner uten at dette er brudd på det formelle tilordningsprinsippet.

Endrede eierforhold og fusjoner og fisjoner kan føre til et reelt brudd på tilordningsprinsippet. Det er nettopp dette som er kjennetegnet på omgåelse: at den privatrettslige formen blir søkt utnyttet av skattyteren for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål.⁵⁰

I Rt. 1966 s. 1189 Vestlandske Vassdrag måtte Høyesterett ta stilling til om adgangen til betinget skattefritak hadde falt bort som følge av endringer på eiersiden. Et kraftselskap solgte innmaten til en kommune omtrent samtidig som alle aksjene ble solgt til nye eiere. Selskapet ervervet ved salget en rett til å kreve betinget skattefritak for gevinsten, men var avskåret fra å bruke denne retten fordi de opprinnelige eierne ikke ønsket å reinvestere i selskapet. Den nye eieren kunne gjøre bruk av skatteposisjonene i sitt konsern, men hadde ellers ingen interesse av aksjene eller selskapet. Høyesterett mente at det som i virkeligheten ble overført, var ”fordringen på kjøpesummen og retten til betinget skattefritak for salgsgevinsten.”⁵¹ Retten skriver videre:

”Lovens bestemmelser om betinget skattefritak må forstås slik at det er den skattyter som har foretatt det salg av driftsmidler som begrunner rett til betinget skattefritak, som kan gjøre denne rett gjeldende. Retten kan med andre ord ikke overføres til en annen skattyter.”

⁵⁰ Rt. 2006 s. 1232 Telenor, avsnitt 46

⁵¹ Rt. 1966 s. 1189 Vestlandske Vassdrag på s. 1192.

Men formelt var ikke retten overført til en annen skattyter. Det var selskapet som hadde foretatt salget, og selskapet som krevet betinget skattefritak. Et eierskifte medfører ikke at et selskap blir et annet skattesubjekt. Høyesteretts begrunnelse for å avskjære retten til betinget skattefritak var at ”det reelle forhold må legges til grunn.” Aarbakke mener at den ulovfestede omgåelsesnormen (som ikke var anerkjent som regel på det tidspunktet) spilte en vesentlig rolle som tolkningsmoment.⁵² Han mener at omgåelsesnormen førte til at rettsforholdet ble omklassifisert fra overdragelse av aksjer til overdragelse av fordring. I dag kunne § 14-90 kommet til anvendelse på dette forholdet.

I Rt. 1999 s. 946 ABB tok Høyesterett utgangspunkt i at det

”ikke er adgang til å overføre et betinget skattefritak til andre rettssubjekter, jf. blant annet Rt-1966-side 1189. Samtidig viser jeg til at salg av samtlige aksjer i et aksjeselskap som hovedregel ikke påvirker selskapets skatterettslige stilling. Et fullstendig eierskifte er med andre ord normalt ikke til hinder for at skatteposisjoner i det solgte selskapet videreføres. I visse tilfeller fravikes utgangspunktet ved at det legges avgjørende vekt på overdragelsens reelle innhold, og ikke på dens form. I så fall anvendes den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.”

Det er kombinasjonen av ny eier og selskap som gjør det mulig å utnytte skatteposisjonene i selskapet på en gunstigere måte. Også ved fusjon og fisjon kan generelle skatteposisjoner komme andre til gode selv om tilordningsprinsippet formelt er oppfylt. Det er nettopp dette som er kjennetegnet på omgåelse: ved å følge formen, oppnår man noe annet enn det formålet med skattereglene tilsier. Atskillig skatteplanlegging har til formål å overføre skatteposisjoner til andre skattesubjekter som kan utnytte dem bedre.⁵³ På den annen side har ikke skattyterne plikt til å innrette seg slik at de må betale mer skatt enn nødvendig.⁵⁴

⁵² Aarbakke 1970 s. 17 flg., særlig s. 21.

⁵³ Zimmer i Zimmer og BA-HR 2006 s. 57.

⁵⁴ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 75 høyre spalte

2.3.2 Part i fusjon eller fisjon

Når et selskap er part i fusjon eller fisjon, kan dette føre til andre muligheter for å utnytte generelle skatteposisjoner selv om eierforholdene ikke endres. Årsaken til dette er at fusjon og fisjon samler inntekter og fradrag på en ny måte. Ved fusjon slås to eller flere skattesubjekter sammen. Ved fisjon deles et selskap og verdiene fordeles på selskapet selv, nystiftet selskap og/eller eksisterende selskap. En forutsetning for å utnytte generelle skatteposisjoner er at disse er i behold i minst ett av selskapene, dvs. at det er kontinuitet i generelle skatteposisjoner

§ 14-90 kommer til anvendelse både på fusjoner og fisjoner som gjennomføres med kontinuitet og på fusjoner og fisjoner som ikke gjennomføres med kontinuitet. Det er uten betydning om overdragende og overtakende selskap har samme eierstruktur.⁵⁵

Det vanlige er å gjennomføre fusjon og fisjon ”skattefritt”, dvs. med kontinuitet i skatteposisjoner og eierforhold etter sktl. kapittel 11. Ved fusjon samles alle skatteposisjoner fra to eller flere skattesubjekter hos en ny skattyter slik at skattefordeler og skatteforpliktelser kan regnes mot hverandre. Ved skattefrie fisjoner viderefører de overtakende selskapene generelle skatteposisjoner fra det overdragende selskapet. Dersom ett av de overtakende selskapene er et eksisterende selskap, kan skatteposisjoner regnes mot hverandre.

Ved fusjon og fisjon kan selskapets eierforhold endres eller videreføres uendret i nytt eller nye selskaper. Eierforholdet er uendret så lenge aksjonærene etter transaksjonen eier forholdsvis like mye av aksjene som før. Dersom eierforholdene endres, vil denne situasjonen være dekket av begrepet ”endret eierforhold” i § 14-90. Det er derfor strengt tatt unødvendig at § 14-90 ramser opp fusjon og fisjon sammen med andre transaksjoner som endrer eierforholdet.

⁵⁵ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 83

Uttrykket ”part i fusjon eller fisjon” får bare selvstendig betydning der eierforholdene ved fusjon og fisjon ikke endres.⁵⁶ Eksempler på dette er fusjon av to heleide datterselskaper eller fisjon av et heleid datterselskap. Også selskaper som ikke inngår i konsern, kan fusjoneres eller fisjoneres uten at eierforholdene endres.

2.3.3 Endrede eierforhold

Som tidligere nevnt, gir kombinasjonen av selskap med generelle skatteposisjoner og nye eiere muligheter for utnyttelse av generelle skatteposisjoner i strid med skattereglenes formål. Vi skal her se på lovens vilkår om endret eierskap. Et selskap eies av aksjonærene. Endrede eierforhold innebærer at andre fysiske eller juridiske personer har overtatt aksjene. Dette skjer ved ulike transaksjoner. Hvilke transaksjoner dette kan være, behandles i det følgende.

Fusjon og fisjon er direkte angitt i loven og omtalt ovenfor. Videre omfattes ”annen transaksjon” som endrer eierforholdene i selskapet. Forarbeidene utdyper hvilke transaksjoner dette er.⁵⁷ Typisk omfattes salg av aksjer og aksjebytte. Aksjene i et selskap med generelle skatteposisjoner kan selges til et selskap som kan utnytte disse posisjonene bedre enn selgeren. Det er ikke noe vilkår at det ytes vederlag for aksjene slik at aksjer ervervet ved arv, gave og gavesalg omfattes av bestemmelsen. Det kreves ikke at aksjene overdras uten beskatning etter fritaksmetoden eller med kontinuitet etter skatteloven kapittel 11 eller andre grunnlag. Kapitalforhøyelse med skattutløsende tingsinnskudd omfattes av § 14-90. Kapitalnedsettelse omtales ikke i forarbeidene, men det er klart at også dette kan endre eierforholdene i et selskap.

Sktl. § 14-90 kan også komme til anvendelse når de indirekte eierforholdene i et selskap med generelle skatteposisjoner endres ved salg, fusjon eller annen transaksjon av

⁵⁶ Zimmer i Zimmer og BA-HR 2006 s. 58.

⁵⁷ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 83

morselskapet.⁵⁸ Et eksempel på dette er salg av alle aksjer i et holdingselskap som bare har aksjer i et datterselskap. Et fremførbart underskudd utgjør den vesentlige verdien i datterselskapet. Dersom kjøperselskapet ved transaksjonen blir i stand til å utnytte det fremførbare underskuddet ved konsernbidrag, kan vilkårene for avskjæring av underskuddet være oppfylt.⁵⁹ Også når eierforholdene endrer seg lenger opp i eierkjeden, f. eks. hos mormor, kan underskuddet hos datterdatter bli nektet fremført etter § 14-90 dersom vilkårene for øvrig er oppfylt. Det er uten betydning om mormor ikke er omfattet av § 14-90 så lenge datterdatter er et kvalifiserende selskap som får sine eierforhold indirekte endret.

§ 14-90 kommer ikke til anvendelse ved omdanning etter § 11-20. Ved skattefri omdanning av virksomhet opphører enkeltmannsforetaket eller det ansvarlige selskapet. Det stiftes et nytt aksjeselskap. Omdanning av enkeltmannsforetak krever at den tidligere eier, evt. sammen med ektefellen, tegner minst 80 % av aksjekapitalen. De øvrige 20 % av aksjene kan tegnes av personer med særlig sterk tilknytning til virksomheten. Ved omdanning fra ansvarlig selskap er det et vilkår at det ikke skjer forskyvninger i eierinteressene i selskapet. Det er derfor lite aktuelt at vilkåret om endret eierskap er oppfylt. I tillegg tyder ordlyden i § 14-90 på at det må være et bestående selskap som "får" endret sitt eierforhold. Ved omdannelse etter § 11-20 eksisterer det ikke noe kvalifiserende selskap før transaksjonen.⁶⁰ Men en etterfølgende transaksjon kan endre eierforholdene eller mulighet for utnyttelse av skatteposisjoner, og da kan § 14-90 komme til anvendelse.

Omdanning fra aksjeselskap til allmennaksjeselskap og motsatt følger av aksjelovgivningen og har ikke skatterettslige konsekvenser. Omdannelse fra allmennaksjeselskap til SE-selskap foregår på samme måte med kontinuitet både på selskapsnivå og aksjonærnivå.⁶¹ § 14-90 kommer ikke til anvendelse.

⁵⁸ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 83 høyre spalte.

⁵⁹ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 83 høyre spalte.

⁶⁰ BA-HR i Zimmer og BA-HR 2006 s. 386 petit mener at § 14-90 kan benyttes ved omdannelse

⁶¹ BFU 37/06

§ 14-90 kan komme til anvendelse ved skattefrie overføringer av eiendeler mellom selskaper etter sktl. 11-21. Dersom det er aksjer som overføres, endres eierforholdene i det underliggende selskapet. Hvis mor overfører sine aksjer i datter C til datter B, endres eierforholdene i C. Selskapene er fortsatt i samme skattekonsern slik at de som regel ikke oppnår bedre utnyttelse av skatteposisjoner. Men unntak kan tenkes slik som ved Utv. 2006 s. 1169 Nordea Finans der man oppnådde en bedre posisjon ved fusjon enn ved konsernbidrag innen skattekonsernet. Dette må vurderes konkret i det enkelte tilfellet. Overføring av andre eiendeler endrer ikke eierforholdene og faller utenfor § 14-90.

Det er ikke lenger behov for skattefritak etter § 11-22 ved realisasjon av aksjer og eierandeler i norske eller utenlandske selskaper som omfattes av fritaksmetoden. For aksjer som ikke er omfattet av fritaksmetoden, kan det fortsatt være aktuelt med samtykke etter § 11-22. Et samtykke krever forretningsmessig begrunnelse. Dermed vil ikke § 14-90 komme til anvendelse.

Salg av innmat endrer ikke eierforholdene i et selskap og omfattes derfor ikke av § 14-90. Dette ble også lagt til grunn i en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, BFU 47/06. Salg av innmat kan imidlertid brukes til å etablere eller endre generelle skatteposisjoner i selskapet som senere kan utnyttes internt i et konsern uten at eierforholdene endres. Dette kan rammes av den ulovfestede regelen.

Ved anvendelsen av § 14-90 er det anledning til å se flere transaksjoner i sammenheng. For eksempel kan transaksjoner mellom ulike parter bli sett i sammenheng der et selskap erverver alle aksjene i et annet selskap fra flere ulike selgere.⁶²

Skattemotivert valg av transaksjonsform rammes ikke av § 14-90.⁶³ Etter fritaksmetoden kan skattyter selge aksjer skattefritt mens salg av andre eiendeler utløser skatt etter de

⁶² Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 83 høyre spalte.

⁶³ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 75 flg.

alminnelige reglene. Dette kan gjøre det lønnsomt å realisere aksjene i et selskap dersom man selger med gevinst. Motsatt vil det være lønnsomt å selge innmat ved tap for å få fradrag for dette. Ved omgåelse rammes slike forhold av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Dette ble bekreftet av Skattedirektoratet ved BFU 05/05.

Etablering av en holdingstruktur anses ikke som omgåelse, men som en helt legitim måte å organisere virksomhet på.

2.3.4 Konsernbidrag

Ved å etablere en konsernstruktur kan man legge til rette for utnyttelse av skatteposisjoner i underliggende selskaper ved konsernbidrag. Konsernbidrag kan ytes mellom alle selskaper i et skattekonsern etter reglene i sktl. §§ 10-2 flg. Det krever bl.a. at morselskapet eier mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapene og har tilsvarende del av stemmene på deres generalforsamlinger. Ved konsernbidrag utnyttes et skattemessig overskudd i et selskap til å utligne et skattemessig underskudd i et annet selskap innen konsernet. Dette medvirker til likestilling av konsernselskaper med selskaper som opererer med avdelinger. I de sistnevnte er det selskapets nettoinntekt som beskattes.

Etablering av konsernstruktur kan skje på mange måter ved ulike transaksjoner både der selskapene har samme eier eller der selskaper i utgangspunktet er eid av andre. Dersom det overveiende motiv med etableringen av konsernstruktur er å utnytte generelle skatteposisjoner, rammes dette av § 14-90.⁶⁴

Dersom det ervervende og det underliggende selskap ikke etableres innenfor samme skattekonsern, rammes ikke transaksjonen av § 14-90 fordi skatteposisjonene ikke kan utnyttes. Dersom det ervervende selskap senere kjøper seg opp slik at det etableres et

⁶⁴ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 83 høyre spalte.

skattekonsern, vil det bli tatt hensyn til den tidligere aksjetransaksjonen når man vurderer motivasjonen. Det skal ikke være mulig å omgå § 14-90 ved å dele opp transaksjoner.⁶⁵

Dersom man ved transaksjoner ikke oppnår bedre mulighet for utnyttelse av skatteposisjoner enn man allerede har, f. eks. ved konsernbidrag, rammes ikke transaksjonene av § 14-90 fordi kravet til skattemessig motiv ikke vil være oppfylt. Dette fremgår også av BFU 111/04. Forholdet er også drøftet i flere underrettsavgjørelser. I Utv. 2003 s. 342 Askim Produksjonspark medførte ikke fusjonen økte fradragmuligheter enn dem man hadde i form av adgang til å utnytte konsernbidragsordningen. Selskapene var et skattekonsern da underskuddet på 24 857 998 kroner ble opparbeidet. Retten skriver: ”Realiteten var således at fusjonen ikke medførte noen annen faktisk fradagsposisjon enn det man hadde i form av konsernbidrag.” Dette gjorde at retten fant det sannsynliggjort at fusjonen var begrunnet i opprydding i konsernstrukturen og ikke i skattemessige fordeler. I Utv. 2004 s. 1010 om Bekkestua Eiendom⁶⁶ drøfter retten § 8-7 nr. 4:

”I nærværende tilfelle forlår pr. fusjonstidspunkt allerede samme skattefradragmulighet gjennom konsernbidragsreglene. Denne mulighet var etablert gjennom BE's kjøp av RKB 3 uker tidligere. Det er da meget vanskelig for retten å se at en skattefordel som kunne ha vært oppnådd uten en fusjon, skal være det overveiende motiv for fusjonen.”

Retten mente at oppkjøp skulle vært tatt inn i bestemmelsens ordlyd dersom dette skulle rammes. Retten foretok isteden gjennomskjæring etter den ulovfestede regelen. Lagmannsretten⁶⁷ så aksjekjøpet og den etterfølgende fusjon i sammenheng ved anvendelsen av § 8-7 nr. 4.

I Utv. 2002 s. 139 så ikke Asker og Bærum tingrett to fisjoner i sammenheng. Kortvarig brudd i skattekonsernet førte til at retten mente at gjenopprettelse av konserntilhørighet var

⁶⁵ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 83 høyre spalte.

⁶⁶ Oslo tingrett

⁶⁷ Utv. 2005 s. 783.

avgjørende for utnyttelse av konsernbidraget. Avgjørelsen ble sterkt kritisert.⁶⁸
Lagmannsretten kom til motsatt resultat.⁶⁹

Avgjørelsen i Utv. 2006 s. 1169 Nordea Finans fra Borgarting Lagmannsrett gjelder et tilfelle der samme skattefordel på konsernbasis ikke ville vært oppnådd ved å unnlate å fusjonere og i stedet anvende konsernbidragsreglene. Dette skyldtes tre hovedmomenter:

”Verken K-Finans AS eller CBK-morselskap via K-Finans AS ville være i slik overskuddsposisjon at konsernbidrag kunne ytes før i 2001 for å dekke underskudd i holdingselskapet. Dernest ville stillingen ikke bli tilnærmet den samme, bl a på grunn av virkningene av kapitaloppbygging i Lefac Holding AS, mulig utbytteutdeling og negative RISK-beløp ved senere disposisjoner. Endelig ville man ikke oppnådd å rydde opp i selskapsstrukturen, slik formålet var.”

Saken gjaldt et fradrag på 343 millioner kroner ved ligningen for 1999 av K-Finans AS. Fradraget gjaldt tap ved realisasjon av aksjer etter fusjon med datterselskapet Lefac Holding AS. Lefac Holding AS hadde latent tap på aksjer i sitt datterselskap Lefac AS, som ble likvidert etter fusjonen var trådt i kraft. Selskapene utgjorde et skattekonsern. Saken ble avgjort etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Tidligere hadde ligningsnemnda lagt til grunn at likvidasjonen skjedde før fusjonen. Dette medførte at det ikke forelå latent tap på aksjer, men et fremførbart underskudd i Lefac Holding AS. Derfor anvendte ligningsnemnda § 8-7 nr. 4. Anke til Høyesterett er nektet fremmet. Avgjørelsen innebærer at det må vurderes konkret hvorvidt man oppnår bedre utnyttelse av skatteposisjoner ved bruk av konsernbidragsreglene.

2.3.5 Hva er en transaksjon?

Det er transaksjoner som er undersøkelsesobjekt ved § 14-90. Begrepet transaksjon er ikke forklart i loven eller forarbeidene til § 14-90. Aarbakke definerer transaksjoner slik:

⁶⁸ Banoun 2002.

⁶⁹ Utv. 2003 s. 268.

”Dette begrepet vil i hovedsak omfatte rettslige disposisjoner – typisk avtaler, gavetilsagn, opprettelse av selskaper, opprettelse av stiftelser m.v. Faktiske handlinger faller altså i alminnelighet utenfor. For dem er det ikke snakk om omgåelse, men eventuelt om bevisbedømmelse.”⁷⁰

Skattyterne anvender privatrettslige transaksjonstyper og transaksjonsmønstre. I utgangspunktet legges skattyters valg til grunn ved den skatterettslige vurderingen. Høyesterett fremhever ofte at det er en skatterettslig fastleggelse av et begrep som foretas, og at det er skattelovens begreper som tolkes.⁷¹ Dersom skattyters valg i det vesentlige er begrunnet i hensynet til skatteeffektene, kan transaksjonen skatterettslig bli ansett som en omgåelse.⁷²

Ved anvendelse av § 14-90 må man først finne ut om det foreligger en transaksjon og hvilke virkninger den vanligvis har. Dette er rettanvendelse. Deretter vurderes det om § 14-90 kommer til anvendelse. Ved denne vurderingen er transaksjonen, og forhold rundt den, undersøkelsesobjekter.⁷³ De utgjør fakta som regelen anvendes på for å vurdere transaksjonens ”skattemessige motiv” og ”egenverdi”. Skattemessig motiv og egenverdi er rettslige begreper der § 14-90 bestemmer hva som ligger i begrepene. Det er rettsanvendelse å vurdere om fakta i saken faller inn under begrepene.⁷⁴ Bevisbedømmelse går ut på å finne ut hva som faktisk har skjedd: hvilket subjektivt motiv skattyter har, om en transaksjonsserie faktisk er planlagt, hva de økonomiske virkninger av et forhold er.⁷⁵

⁷⁰ Aarbakke 1991 s. 45 i merknader til utkastet til lovfesting av generalklausul.

⁷¹ Banoun 2003 s. 271.

⁷² Zimmer i Zimmer og BA-HR s. 50.

⁷³ Banoun 2003 s. Undersøkelsesobjekt 263-268.

⁷⁴ Boe, s. 59-60 og Banoun 2003 s. 266.

⁷⁵ Banoun s. 2003 s. 265-267.

2.3.6 Undersøkelsesobjekt

Verken Høyesterett eller lavere rettsinstanser har hittil vurdert saker etter § 14-90. Heller ikke har Høyesterett vurdert saker etter §§ 53 første ledd 7. punktum, 11-7 nr. 4 eller 8-7 nr. 4.

Banoun reiser spørsmålet om det er deltransaksjoner, enkeltstående transaksjoner, transaksjonsledd og/eller serietransaksjoner som er undersøkelsesobjekt ved egenverdi- og skattemotivvurderingen i forhold til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Hun konkluderer med at det forholdet som gir skattefordelen, må være undersøkelsesobjekt.⁷⁶

Ordlyden i § 14-90 taler mot å gjøre bare en del av en transaksjon, som for eksempel betalingsvilkår, til gjenstand for vurderingen. I Rt. 1976 s. 1317 Harnoll var det betalingsvilkårene ved et salg som skapte skattefordelene. Saken ble vurdert etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen har et videre virkeområde slik at det her kan være en forskjell på hva som kan være gjenstand for vurderingen. Etter § 14-90 må det foreligge en ”transaksjon”. Men en større transaksjon kan bestå av flere mindre transaksjoner. Ut fra ordlyden vil det være anledning til å se på bare en enkelt transaksjon i transaksjonsserie. Forarbeidene til § 14-90 sier uttrykkelig at transaksjoner kan bli sett i sammenheng.⁷⁷

Høyesterett har i forhold til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen/normen behandlet flere saker der en enkelt transaksjon har gitt skattefordelen. I Rt. 1966 s. 1189 Vestlandske Vassdrag ble alle aksjer i et tomt selskap med rett til betinget skattefritak (en generell skatteposisjon) solgt. Selskapets nye eiere kunne utnytte skatteposisjonene i selskapet. Også Rt. 1997 s. 1580 Zenith gjaldt aksjesalg i tilnærmet tomt selskap med betinget skattefritak. Rt. 1999 s. 946 ABB gjaldt salg av mer enn 99 % av aksjene i et inaktivt datterselskap med betingede skattefrie avsetninger og negative saldi på til sammen 409

⁷⁶ Banoun 2003 s. 301 flg.

⁷⁷ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 83 høyre spalte.

millioner kroner. I dag kunne sakene blitt vurdert etter § 14-90 fordi de gjaldt utnyttelse av generelle skatteposisjoner i selskaper som ved transaksjonen fikk endret eierforholdene.

Fra underrettene foreligger det enkelte avgjørelser der en enkelttransaksjon er blitt vurdert i forhold til en av de tidligere lovfestede avskjæringsreglene. I dag kunne disse sakene bli vurdert etter § 14-90: I Utv. 2001 s. 1489 Høylandet Byggutleie AS gjaldt det salg av alle aksjer i et selskap, dvs. endret eierskap. Frostating lagmannsrett vurderte utnyttelsen av det fremførbare underskuddet etter § 53 første ledd 7. punktum og tom positiv saldo etter den ulovfestede regelen (tom positiv saldo ikke var omfattet av § 53 første ledd 7. punktum). I Utv. 2002 s. 787 Arealutvikling anvendte Gulating lagmannsrett § 53 første ledd 7. punktum. Saken gjaldt fusjon av tre selskaper. Eierforholdene ble endret ved fusjonen slik at det ble etablert et skattekonsern som kunne utnytte fremførbart underskudd i to av datterselskapene. Ved Utv. 2003 s. 342 Askim Produksjonspark ble en mor-datterfusjon innen et skattekonsern vurdert etter § 8-7 nr. 4. Fusjonen medførte ikke økt mulighet til å utnytte fremførbart underskudd i forhold til det selskapene kunne oppnådd ved konsernbidrag.

Forarbeidene gjør det klart at det ikke skal være mulig å unngå avskjæringsregelen ved at en transaksjon deles opp i flere deltransaksjoner.⁷⁸ Dette innebærer at flere transaksjoner kan vurderes i sammenheng og betraktes som en enhet. For at transaksjoner skal bli vurdert i sammenheng, er det et vilkår at de er en del av en samlet plan som faktisk blir utført jf. Rt. 2002 s. 798 Nordea Bank:

”Ved avgjørelsen av om det foreligger en avhendelse eller realisasjon i skatterettslig forstand, har rettspraksis i enkelte tilfeller bedømt flere transaksjoner i sammenheng. Sentralt i vurderingen av om det skal skje en slik samlet bedømmelse, har vært om transaksjonene har skjedd som en sammenhengende handlingsrekke etter en på forhånd fastsatt plan.”

Serietransaksjoner deles inn i to hovedgrupper, sirkulære og lineære transaksjoner.⁷⁹

⁷⁸ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 83 høyre spalte.

⁷⁹ Banoun 2003 s. 16 og s. 301-303.

Ved sirkulære transaksjoner (dobbeltransaksjoner) kobles en transaksjon som formelt tilfredsstiller kravene til en skattefordel, sammen med en annen transaksjon som nøytraliserer de økonomiske virkningene av den første transaksjonen. Det foretas således en transaksjon fra A til B og deretter ny transaksjon fra B til A'.⁸⁰ Eksempler på sirkulære transaksjoner er sakene om skattesalg av aksjer i Rt. 1925 s. 472 Kallevig og Rt. 1928 s. 495 Finne. Her solgte og kjøpte skattyterne samme antall aksjer med kort mellomrom for å realisere tap ved realisasjonen. I Rt. 1927 s. 386 Bryn gjaldt det salg og gjenkjøp av valuta.⁸¹ Disse transaksjonene gjaldt skatteposisjoner som ikke omfattes av § 14-90: tap ved salg av aksjer og tap ved valutasalg. Ved tap ved salg av driftsmidler føres tapet på saldo for driftsmiddelet eller mot taps- og gevinstkonto. Dette kan gi mulighet for skatteplanlegging i forhold til generelle skatteposisjoner, men ikke i form av gjenkjøp av samme gjenstander. Men sirkulære transaksjoner kan foregå på annen måte: Salg av innmat fra et selskap kan brukes til å etablere generelle skatteposisjoner i et selskap som ved etterfølgende salg av aksjene i selskapet kan utnyttes av kjøperens selskaper. Et eksempel på dette er omtalt i BFU 06/02 og vurdert etter den ulovfestede regelen. Skattedirektoratet skriver:

"Ved den fremgangsmåten partene har valgt, oppstår det en negativ gevinst- og tapskonto ved overdragelse av innmaten som samme kjøper ønsker å utnytte ved det etterfølgende erverv av selskapet. ... Dersom kjøper hadde ervervet aksjene med en gang, ville denne skatteposisjonen ikke oppstått."

I dag kan man bruke § 14-90 direkte på aksjesalget, men ikke på salg av innmat. Ved BFU 47/06 ble det foretatt salg av innmat til et nystiftet selskap i skattekonsernet. Salget skapte skatteposisjoner, tomme positive og negative saldi, i det selgende selskapet. Saken ble vurdert etter den ulovfestede regelen og godkjent. Slike skatteposisjoner kan utnyttes senere ved konsernbidrag fra det kjøpende selskapet eller andre selskap i konsernet. Fordi eierforholdene ikke blir endret, kommer ikke § 14-90 til anvendelse.

⁸⁰ Banoun 2003 s. 16.

⁸¹ Banoun 2003 s. 125 flg. omtaler disse sakene

Ved lineære transaksjoner endres skattyters økonomiske stilling ved å flytte seg fra A til C. Av ulike grunner foretas det en eller flere transaksjoner på veien til C. Ved sammenhengsbetraktninger ser man ikke på transaksjonene hver for seg fra A til B og fra B til C, men under ett fra A til C som en direkte transaksjon.⁸² I Utv. 2000 s. 1601 CS Media fra Agder lagmannsrett ble flere aksjekjøp og en fisjon fra 1991 til 1993 sett under ett som én transaksjon (ett oppkjøp) og vurdert i forhold til § 53 første ledd 7. punktum. Transaksjonen endret eierforholdene i et selskap med fremførbare underskudd. I saken om Monsun og Camana, Utv. 2003 s. 268 fra Borgarting lagmannsrett, sto spørsmålet om man kunne se flere transaksjoner i sammenheng sentralt. To fisjoner med 1 måneds mellom ble ansett som én fisjon. Fisjonen endret ikke eierforholdene. Fisjonen medførte heller ikke bedre mulighet til å utnytte fremførbart underskudd. Saken ble vurdert i forhold til § 8-7 nr. 4. Tingretten hadde avgjort at fisjonene ikke skulle ses i sammenheng og konkluderte med at adgangen til å fremføre underskudd var bortfalt.⁸³ Utv. 2005 s. 783 fra Borgarting lagmannsrett om Bekkestua Eiendom gjaldt aksjesalg og etterfølgende fusjon. Saken ble vurdert i forhold til § 8-7 nr. 4 som bare gjaldt fusjon og fisjon. Lagmannsretten forsto forarbeidene⁸⁴ slik at ”man må kunne se aksjesalget og fusjonen i sammenheng når det er nærhet i tid mellom transaksjonene, og disse må anses å skje etter en samlet plan.” Her var det 25 dager mellom transaksjonene slik at de ble vurdert under ett. Tingretten kom til motsatt resultat fordi den tolket forarbeidene annerledes, se Utv. 2004 s. 1010. Aksjesalget og fusjonen medførte endrede eierforhold både i selskapet med fremførbart underskudd og i selskapet med overskudd. Retten fant under betydelig tvil at det forelå tilstrekkelig egenverdi. Men retten vurderte ikke aksjekjøpet som ble foretatt et halvt år tidligere da underskuddsselskapet ble kjøpt opp. Det kan stilles spørsmål om denne transaksjonen var en unødvendig omvei for å sikre en skattefordel. Det ble ikke vurdert om også denne transaksjonen var en del av den samlede planen. Søsteren kunne isteden investert direkte i søsknenes selskap.

⁸² Banoun 2003 s. 16.

⁸³ Utv. 2002 s. 139 Monsun og Camana

⁸⁴ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 33 om hvorfor § 53 første ledd 7. punktum ble opphevet.

I Utv. 2002 s. 606 pkt. 4.7⁸⁵ ble det foretatt tre transaksjoner. Fra et selskap A med 150 millioner i underskudd ble innmaten overført til et nystiftet selskap B med samme eier. Deretter ble to datterselskaper i A fisjonert til B. Til slutt ble alle aksjene i A solgt til C. Underskuddet ble igjen i A, men ble nektet fremført. Saken ble vurdert i forhold til § 8-7 nr. 4 som ikke omfattet aksjesalg. I forarbeidene til § 8-7 nr. 4 står det at man ved skattemotivert aksjesalg kan benytte § 8-7 nr. 4 ved den etterfølgende fusjonen.⁸⁶ Ligningsnemnda mente at man på samme måte kunne benytte bestemmelsen på det tidligere stadium da fisjonen skjedde og kom til at fisjonen var skattemessig motivert. Her er det åpenbart feil transaksjon som undersøkes. Ved fisjonen var det ikke mulig å avregne det fremførbare underskuddet mot overskudd. Det ble igjen i A. Først ved aksjesalget til C, ble det (sannsynligvis) mulig å avregne fremførbart underskudd mot f. eks. konsernbidrag fra C. Vedtaket ble ikke påklaget. Også Kildal mener at skatteposisjoner som forblir i det overdragende selskap ved en fisjon ikke berøres av fisjonen. Han antar at det må være full skattemessig kontinuitet for gjenværende skatteposisjoner i det overdragende selskap uansett hvordan fisjonen skattemessig ellers behandles.⁸⁷ I forarbeidene til § 14-90 skriver departementet om etablering av eierforhold som først ved en senere transaksjon kan utnytte skatteposisjoner. Departementet konkluderer her med at: ”I tilfellet vil det være naturlig å vurdere spørsmålet om avskjæring ... i forbindelse med den senere transaksjonen, men slik at den tidligere transaksjonen kan tas i betraktning ved bedømmelsen av om det foreligger skattemotivasjon.”⁸⁸

I Rt. 2003 s. 293 Skålevik ble et tilnærmet tomt aksjeselskap kjøpt opp ved tre aksjesalg fra 1995 til 1998. Selskapet hadde et fremførbart underskudd på ca. 4,7 mill. kroner som fra 1998 ble utnyttet ved konsernbidrag. Saken ble avgjort i forhold til bestemmelsen i sktl. av 1911 § 53 første ledd 4. punktum om opphør av virksomhet. Retten skriver:⁸⁹

⁸⁵ Fra ligningsmyndighetenes saksbehandling for inntektsåret 2000(Oslo likningskontor).

⁸⁶ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 33.

⁸⁷ Kildal 1997 s. 53.

⁸⁸ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 83 høyre spalte.

⁸⁹ Dommens avsnitt 44

”Men verken ligningsvedtaket eller statens prosedyre for byrett, lagmannsrett eller Høyesterett har bygget på gjennomskjæringsbetraktning. Slik denne saken ligger an, kan jeg ikke se at retten av eget tiltak kan ta opp et grunnlag som ikke har vært påberopt, og som i tilfelle måtte konsentrere seg om andre sider ved faktum enn det som var grunnlaget for ligningsvedtakene og statens prosedyre.”

Som Zimmer skriver:⁹⁰

”Stort klarere kan det kanskje ikke sies at ligningsmyndighetene og staten burde satset på gjennomskjæring i stedet for – eller i tillegg til – synspunktet om opphør av næring. Problemet med statens opplegg var at et sentralt trekk i fakta ikke kom til sin rett: At det var kommet en ny eier som yttet konsernbidrag og dermed i realiteten fikk nytten av fremføringsretten overført til seg.”

I dag kunne man brukt § 14-90 på forholdet.

Ved enkelte lineære transaksjoner legges det inn én eller flere unødvendig transaksjoner for å oppnå en skattefordel.⁹¹ Da må disse unødvendige transaksjonene vurderes i forhold til det skattemessige motiv. Dersom man isteden ser transaksjonene under ett, vil det oftest foreligge tilstrekkelig egenverdi. Eksempel på dette er Rt. 2004 s. 1331 Aker Maritime, vurdert etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Istedenfor å overdra aksjene direkte fra Aker Maritime til Aker Yards gikk man veien om stiftelsen av nytt holdingselskap og overdragelse av aksjer til dette selskapet. Holdingselskapet ble deretter fusjonert med Aker Yards. Undersøkellesobjektet var her disse mellomliggende transaksjonsleddene som førte til at aksjene ble overført skattefritt, noe de ikke ville blitt ved den direkte transaksjonen. Etter fritaksmetoden kan aksjer i dag realiseres skattefritt fra et selskap slik at § 14-90 ikke kommer til anvendelse.

Utv. 2006 s. 1169 Nordea Finans fra Borgarting lagmannsrett gjaldt fusjon mellom mor- og datterselskap. Datterselskapet hadde et latent tap på aksjer i sitt datterselskap som skulle

⁹⁰ Zimmer 2004 s. 279.

⁹¹ Banoun 2003 s. 302-303.

avvikles. Ved å fusjonere mor- og datterselskapet, fikk morselskapet et fremførbart underskudd på 343 millioner kroner da datterdatterselskapet ble likvidert. (Dette medførte også dobbelt fradrag for tapet for konsernet.) Fusjonen endret ikke eierforholdene. Disse var tidligere endret ved en fisjon som ikke var påberopt. Fusjonen var unødvendig og siste ledd i en samlet plan fra 1994 som omfattet konvertering av gjeld til aksjer, overdragelse av aksjer, fisjon, fusjon, avvikling. Saken ble vurdert etter den ulovfestede regelen fordi § 8-7 nr. 4 ikke rammer skatteposisjonen latent tap på aksjer. Det gjør heller ikke § 14-90. Dersom likvidasjonen av datterdatterselskapet hadde skjedd før fusjonen, ville dette medført fremførbart underskudd fra datterselskapet ved fusjonen. Da ville § 8-7 nr. 4, nå § 14-90, kommet til anvendelse.

Som jeg nevnte ovenfor, kan kanskje Utv. 2005 s. 783 Bekkestua Eiendom ses på denne måten.

Av og til unnlater retten å se flere transaksjoner i sammenheng.⁹² I Rt. 1966 s. 1189 Vestlandske Vassdrag var et aksjesalg betinget av innmatsalg, men ble ikke sett i forhold til dette. I Rt. 1963 s. 478 Siraco ble først driftsmidler og virksomhet overtatt i et underskuddsselskap. Deretter ble selskapene fusjonert. Retten vurderte bare fusjonen. Utv. 2002 s. 445 Aktiv Hotellinvest gjaldt aksjesalg som av Borgarting lagmannsrett ble vurdert etter den ulovfestede regelen. Salg av innmat (hotell) til et kommandittselskap og salg av aksjer til et aksjeselskap med samme eiere som kommandittselskapet ble ikke sett i sammenheng. Aksjesalget endret eierforholdene til et selskap med underskudd på 46 millioner kroner. I stedet for å ta standpunkt til om § 53 første ledd 7. punktum kom til anvendelse, valgte retten å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. I dag kunne man anvendt § 14-90.

⁹² Banoun 2003 s. 303.

2.4 Motiv

2.4.1 Utgangspunkt

Etter lovens ordlyd er det et vilkår for at § 14-90 skal komme til anvendelse, at ”det er sannsynlig at utnyttelse av generelle skatteposisjoner er det overveiende motiv for transaksjonen.” I forarbeidene⁹³ utdypes dette slik at departementet ikke ønsker å begrense mulighetene til å utnytte generelle skatteposisjoner ved transaksjoner som hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet. Avskjæring skal bare kunne foretas dersom vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen. Forarbeidene legger til grunn at kravet til skattemessig motiv må vurderes på samme måte som etter den gjeldende bestemmelsen i sktl. § 11-7 nr. 4⁹⁴ og viser til Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) som er forarbeider til denne.⁹⁵ ”Dette innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlig overveiende motiv for transaksjonen.”⁹⁶ Skattemessig motiv er altså et rettslig begrep der lovens ordlyd, forarbeider, rettspraksis og andre rettskilder angir hva begrepet innebærer.

2.4.2 Formålet med avskjæringsregelen § 11-7 nr. 4

Skattereformene i 1992 og 2004-2006 bygger på to sentrale hensyn. Det første er hensynet til samfunnsmessig effektiv ressursbruk. Det andre er det offentliges behov for skatteinntekter.⁹⁷ Dette kommer klart fram ved avskjæringsbestemmelsene. Av forarbeidene⁹⁸ til § 11-7 nr. 4 I fremgår det at formålet med avskjæringsbestemmelsen ikke er at

⁹³ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 82 høyre spalte.

⁹⁴ Vedtatt som § 8-7 nr. 4 i selskapsskatteloven.

⁹⁵ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 72.

⁹⁶ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 82 høyre spalte.

⁹⁷ St.meld.29 (2003-2004) s. 49.

⁹⁸ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) side 32.

”den skal brukes i noe særlig omfang, men at den skal styre fusjons- og fisjonspraksis inn i samfunnsøkonomisk gode løsninger, der oppnåelse av skattefordeler i høyden blir et underordnet tilleggsmoment for eierne.”

Departementet ønsket ikke å legge til rette for skattefrie fusjoner og fisjoner med begrenset bedriftsøkonomisk motiv.

”Det bør kreves at de bedriftsøkonomiske motiver er overveiende for at de aktuelle fradragssposisjoner skal kunne beholdes ved fusjon og fisjon. En må naturligvis akseptere at skattemotivet kan være et tilleggsmotiv, i og med at fusjonen mv vil gi en skattefordel som ingen, heller ikke eierne, kan lukke øynene for. Men det bør være et større forretningsmotiv som begrunnelse.”⁹⁹

Forarbeidene viste ikke til tilordningsprinsippet direkte, men i innstillingen fra finanskomiteen¹⁰⁰ siteres det fra brev fra finansministeren til Arbeiderpartiets stortingsgruppe hvor det bl.a. heter: ”Forslaget bygger på at omsetning av skatteposisjoner, direkte eller ved omsetning av selskap med skatteposisjoner som det vesentlige innhold, ikke har vært akseptert i norsk rett.”

§ 11-7 nr. 4 gjaldt bare ved skattefrie fusjoner og fisjoner. Skattemessig kontinuitet ved fusjon og fisjon er et unntak fra hovedregelen om realisasjonsbeskatning. Næringslivets behov for å organisere virksomheten bedriftsøkonomisk effektivt til enhver tid begrunnet ordningen. Men unntaket fra realisasjonsbeskatning skulle ikke være større enn nødvendig. Derfor omfattes ikke omorganiseringer som hovedsakelig er skattemotivert, av skattefritaket.¹⁰¹ Slike omorganiseringer fremmer ikke samfunnsøkonomisk effektivitet.

I forarbeidene til § 53 første ledd 7. punktum fremkommer andre viktig motiver for lovfesting av en avskjæringsregel. Bestemmelsen skulle gi ligningsmyndighetene et ”sikrere utgangspunkt” enn de hadde ved anvendelsen av den ulovfestede

⁹⁹ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 32.

¹⁰⁰ Innst. O. nr. 36 (1996-1997) s. 12.

¹⁰¹ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 28.

gjennomskjæringsregelen. I tillegg regnet man med at bestemmelsen ville ha preventiv effekt når den ble kjent.¹⁰² Ved § 14-90 videreføres disse formålene.¹⁰³

2.4.3 Ikke virksomhetskrav

Videreføring av virksomhet ble ikke stilt som et vilkår for skattefrihet ved fusjon eller fisjon fordi det er et reelt behov for at holdingselskaper kan inngå som part i fusjon og fisjon. Holdingselskaper eier ofte bare finansaktiva som aksjer eller andeler i andre selskaper og driver dermed ikke virksomhet i skatterettslig forstand. For å kunne foreta hensiktsmessige omorganiseringer av slike selskaper og opprydding og rasjonalisering av konsernstrukturer, anså man det ønskelig at også holdingselskaper kunne fusjoneres og fisjoneres med skatterettslig kontinuitet. Også ved generasjonsskifter og uenighet og problemer på eiersiden mente departementet at det kunne være hensiktsmessig å fisjonere ut deler av verdiene i selskapet uten at virksomheten i det overdragende selskapet måtte splittes opp.¹⁰⁴

Etter sktl. § 14-6 annet ledd falt adgangen til fremføring av underskudd i virksomhet bort når virksomheten opphørte eller ble overdratt til andre. Begrunnelsen for regelen (fra 1957) var ønsket om å hindre misbruk av fremføringsadgangen slik at fradraget bare kom den skattyter til gode som i sin tid hadde underskuddet.¹⁰⁵ Etter hvert manglet regelen god sammenheng med de øvrige reglene om samordning av underskudd. Det var fremføringsrett utenfor næring og fremføringsretten var ikke begrenset til å gjelde fradrag i inntekt fra samme næring senere år. Regelen førte til avgrensingsproblemer. Det var nødvendig å avgjøre om skattyters aktivitet utgjorde en eller flere næringer og om avbrudd i næring innebar at næringsvirksomheten hadde opphørt. Regelen ble opphevet fra 2006. § 14-90 skal istedenfor ramme rett til underskuddsfremføring ved skattemotiverte endringer i

¹⁰² Ot.prp. nr. 52 (1989-1990) s. 10, gjengitt i Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 80 venstre spalte.

¹⁰³ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 84 venstre spalte.

¹⁰⁴ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 28.

¹⁰⁵ Ot.prp. nr. 11 (1957) s. 24-25.

eierforholdene.¹⁰⁶ Det er derfor ikke lenger noe krav om virksomhet i selskaper som omfattes av fritaksmetoden. Men ved vurderingen av skattemotiv etter § 14-90, er det et moment av betydning om det overføres virksomhet eller tilrettelegges for virksomhetsforbedringer.

2.4.4 Skattemessig motiv

Sktl. § 14-90 skal i likhet med forgjengerne §§ 11-7 nr. 4 og § 53 første ledd 7. punktum motvirke skattemotiverte transaksjoner. Hva som er det skattemessige motiv, angis i bestemmelsene. I § 14-90 er motivet formulert generelt: "... og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, ..."

Ved § 11-7 nr. 4 var motivet konkret angitt slik at "underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo ... er det overveiende motiv for fusjonen eller fisjonen." Ved § 53 første ledd 7. punktum var motivet vidt angitt slik at "det er sannsynlig at det ved transaksjonen hovedsakelig tilsiktes skatterettslige fordeler for partene." Sett i sammenheng med virkningen av at bestemmelsen kom til anvendelse, er det klart at fordelene og motivet knyttet seg til fremførbart underskudd.

Også ved den ulovfestede gjennomskjæringsregelen tar man utgangspunkt i det skattemessige motivet: "Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt."¹⁰⁷

"Skattemessig motiv" er et rettslig begrep. Forarbeidene til § 14-90 gjør det klart at det skal foretas "en konkret vurdering av hva som er motivet for transaksjonen."¹⁰⁸ Videre skal kravet til skattemessig motiv vurderes på samme måte som ved § 11-7 nr. 4, noe som

¹⁰⁶ Ot.prp. nr. 1 (2005-06) s. 60-61.

¹⁰⁷ HR-2007-00309-A Hex avsnitt 39.

¹⁰⁸ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 82 høyre spalte.

innebærer at det skal ta utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlig overveiende motiv for transaksjonen.

2.4.5 Misbrukssituasjonen

Forarbeidene til § 11-7 nr. 4 beskriver at den typiske misbrukssituasjonen ved skattefri fusjon og fisjon var når et selskap hadde akkumulert en betydelig fradragssposisjon samtidig som det ikke var realistisk håp om inntjening slik at underskuddet kunne bli utnyttet. Da hadde selskapet og dets eiere seks handlingsalternativer:¹⁰⁹

1. "avvikle selskapet på grunn av mangelen på fremtidshåp, slik at fradragssposisjonen omgående går tapt,
2. fortsette driften av selskapet uten å legge inn nye tiltak, slik at fradragssposisjonen senere sannsynligvis vil gå tapt som uutnyttet,
3. styrke selskapet med kapital, omorganisering og andre tiltak for bedret inntjening, slik at fradragssposisjonen blir utnyttet innenfor rammen av det samme selskap,
4. fusjonere hele selskapet med et annet selskap med forventet god inntjening, slik at fradragssposisjonen kan utnyttes i denne,
5. ved fisjon la et eget, mindre selskap overta den næringsgren av selskapet som fradragssposisjonen er knyttet til, og deretter fusjonere dette mindre selskapet sammen med et annet selskap med forventet god inntjening, eller på annen måte tilføre det utfisjonerte selskap sikre inntekter, slik at fradragssposisjonen kan utnyttes i disse,
6. ved fusjon eller fisjon styrke den forretningsmessige drift, slik at samlet verdiskaping øker og fradragssposisjonen kommer til nytte i inntekter av denne verdiskaping."

Skattyter vil unngå alternativene 1 og 2. Departementet ønsket at leting etter alternative løsninger "bør ha verdiskapning (bedriftsøkonomisk lønnsomhet før skatt) som hovedmotiv." Derfor er alternativ 3 den samfunnsøkonomisk effektive løsning.

Alternativene 4 og 5 er transaksjoner som bestemmelsen skal søke å hindre. Forarbeidene

¹⁰⁹ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 31.

angir at alternativ 6 bør behandles liberalt ”slik at fradragsutnyttelsen bare blir en sideeffekt av den økte verdiskaping som bør være hovedmålet med fusjonen eller fisjonen.”

Skattemotivet kan aksepteres som et tilleggsmotiv, men det forretningsmessige motivet bør være størst.¹¹⁰

§ 11-7 nr. 4 omfattet bare skattefrie fusjon og fisjon i motsetning til den tidligere bestemmelsen i § 53 første ledd 7. punktum som også gjaldt for ”andre transaksjoner”. I Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 33 ble endringen begrunnet slik:

”Den gjeldende bestemmelse om avskjæring av underskudd i visse fusjonstilfeller mv, jf skatteloven § 53 første ledd siste punktum, foreslås opphevet, idet den nye avskjæringsbestemmelse bør overta. Den gjeldende bestemmelse er ikke begrenset til fusjoner og fisjoner, idet den også omfatter andre eierskifter, f.eks. rene aksjesalg. Det er imidlertid liten grunn til å videreføre dette. Et rent aksjesalg vil ikke medføre noe ny misbruksfare for akkumulert underskudd i selskapet, med mindre det også skjer noe mer, f.eks. at de nye aksjonærer fusjonerer selskapet inn i et annet selskap med sikre inntekter. Den foreslåtte bestemmelse bør da i tilfelle i stedet vurderes anvendt på dette etterfølgende stadium.”

Ved denne endringen glemte man antagelig at aksjesalg alene kan være tilstrekkelig for at uønsket tilpasning kan finne sted ved bruk av konsernbidragsreglene. Det var derfor ikke nødvendig å fusjonere eller fisjonere i tillegg for å utnytte de generelle skatteposisjonene. Dette førte til problemer med anvendelsen av regelen. Et eksempel er Utv. 2002 s. 606 pkt. 4.7¹¹¹ der ligningsnemnda etter min mening vurderte feil transaksjon. Fra selskap A med 150 millioner kroner i underskudd ble innmaten solgt til nystiftede selskap B som hadde samme eier. Igjen i A var bare aksjer i flere datterselskaper. Datterselskapene ble etter kort tid fisjonert skattefritt med B. Deretter ble aksjene i A solgt til C. Underskuddet i A ble nektet fremført etter § 8-7 nr. 4 (§ 11-7 nr. 4).

”Ligningsnemnda la til grunn at det var likegyldig for vurderingen om det overdragende eller overtakende [selskapet] som sitter igjen med skatteposisjonen. ... Selskapet viste videre til at

¹¹⁰ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 32.

¹¹¹ Fra ligningsbehandlingen 2000 ved Oslo likningskontor.

fisjonen ikke medførte noen økt mulighet for utnyttelse av underskuddet. Ligningsnemnda la til grunn at dette isolert sett var korrekt. Men nemnda la videre til grunn at man på samme måte som man ved et salg med etterfølgende fusjon må kunne benytte § 8-7 nr. 4 på det etterfølgende stadium, må man ved en fisjon med et etterfølgende salg (av aksjene i A til C) kunne benytte bestemmelsen på det tidligere stadium når fisjonen skjer.”

Nemnda foretok så en vurdering av de forretningsmessige og skattemessige motiver for fisjonen og fant at utnyttelse av underskuddet fremsto som hovedmotiv for denne. Det er klart at underskuddet her ikke kunne avregnes mot et overskudd før tidligst etter aksjesalget dersom kjøperen hadde overskudd i andre skattekonsernselskaper.

I skattemeldingen¹¹² varslet departementet at det ville tilpasse den eksisterende avskjæringsbestemmelsen i sktl. § 11-7 nr. 4 slik at den også kan anvendes ved fusjoner og fisjoner som gjennomføres for å unngå skatteforpliktelser (f. eks. ubeskattet gevinst) knyttet til generelle skatteposisjoner. § 14-90 omfatter begge deler, men omfatter også flere transaksjonstyper enn § 11-7 nr. 4. Derfor ble § 11-7 nr. 4 opphevet samtidig med at § 14-90 trådte i kraft. Dermed rettet man opp ”feilen” da § 53 første ledd 7. punktum ble opphevet.

2.4.6 Egenverdi

Det skattemessige motivet må være ”overveiende” dersom forholdet skal rammes av avskjæringsregelen. Dette innebærer at skattemessig motiv må vurderes mot et ikke-skattemessig motiv. Dette er transaksjonens ”egenverdi.” Skattemessig motiv og egenverdi er to sider av samme sak.¹¹³ Egenverdi er derfor et rettslig begrep.

¹¹² St.meld.nr. 29 pkt. 10.4.3.2, s. 111.

¹¹³ Banoun 2003 s. 305.

Kravet om egenverdi er utviklet i forhold til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Det var Kvisli som introduserte begrepet som Høyesterett sluttet seg til i Rt. 1966 s. 1188 Vestlandske Vassdrag:¹¹⁴

”Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonen vil bli hvis de skatterettslige hensyn kuttes ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonen ikke en viss egenverdi m.h.t. økonomiske realiteter, vil de skatterettslig ligge i faresonen selv om de privatrettslig sett er uangripelige.”

I det siste har egenverdikravet kommet mer i bakgrunnen når Høyesterett formulerer den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. I HR-2007-00309-A Hex gjentar Høyesterett formuleringene fra Telenor-dommen:¹¹⁵

” Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke et tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene forøvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.”

Her virker det som om egenverdikravet bare blir en del av illojalitetsvurderingen. Men i subsumeringen av grunnvilkåret setter Høyesterett skattemotiv og egenverdi opp mot hverandre for å måle hvor stor skattefordelen er. ”Avtalen gir betydelige skattefordeler, mens de forretningsmessige virkninger er begrensede.” (avsnitt 46). Den lovfestede avskjæringsreglen og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen har derfor samme vurderingstema: den konkrete avveiningen mellom transaksjonens skattefordel og egenverdi.

¹¹⁴ Rt. 1966 s. 1188 på s. 1193, Kvisli: Innføring i skatteretten, s.109.

¹¹⁵ Rt. 2006 s. 1232, avsnitt 47.

BA-HR stiller spørsmål ved hvor lang tidshorisont man skal ha ved egenverdivurderingen. De antar at det må legges til grunn et relativt langsiktig perspektiv fordi fradragmulighetene kan gjøre virksomheten lønnsom etter skatt de første par årene, mens de økonomiske virkningene av andre elementer først vil gjøre seg gjeldende på et senere tidspunkt.¹¹⁶

2.4.7 Objektiv vurdering

Ordlyden i § 14-90, ”motiv for transaksjonen” kan tyde på at skattyters subjektive hensikt med transaksjonen er avgjørende. Men forarbeidene¹¹⁷ uttrykker klart at man skal ta utgangspunkt i hva som objektivt fremstår som det sannsynlig overveiende motiv. § 14-90 skal videreføre praksis fra § 11-7 nr. 4. Det skal foretas en konkret vurdering av hva som er motivet. Konkret vurdering innebærer at man skal se på hva som er realitetene ved motivet uavhengig av hva formelle omstendigheter leder til. Konkret og objektiv vurdering hindrer omgåelse av reglene om motivvurdering.

Ved utformingen av § 11-7 nr. 4 ble det ikke tatt inn noe krav i lovteksten om bedriftsøkonomisk eller forretningsmessige motiver fordi departementet fryktet at det kunne føre til tolkningsvansker. Til hjelp ved den ligningsmessige vurderingen ble det gitt en del viktige momenter:

- ”om fusjonen eller fisjonen legger til rette for en ikke ubetydelig samlet driftsforbedring, uten hensyn til eksistensen av fradragssposisjonen,
- om selskapet med fradragssposisjonen kan anses å bidra positivt til denne driftsforbedring,
- om dette bidraget er større enn den antatt økte fradragsutnyttelse som fusjonen eller fisjonen kan medføre,
- om driftsforbedringen skyldes aktiv næringsdrift og ikke bare omplassert passiv kapitalavkastning.”¹¹⁸

¹¹⁶ BA-HR i Zimmer og BA-HR s. 626.

¹¹⁷ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 82 høyre spalte.

¹¹⁸ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 32, gjengitt i Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 81 venstre spalte.

Det ble presisert at dersom selskapet med fradragsposisjoner selv hadde utsikter til inntjening som kunne avregnes mot fradragene i løpet av kort tid, ville vilkårene for anvendelse av bestemmelsen ikke være oppfylt. Fusjonen eller fisjonen vil da ikke være vesentlig for å oppnå utnyttelse av fradragene.

Momentene fokuserer på de *ikke-skattemessige virkninger* av transaksjonene, altså egenverdien som transaksjonen gir.¹¹⁹ Ved å legge vekt på virkningene av transaksjonene blir vurderingen basert på hva som objektivt kan fastlegges. Det var Aarbakke som introduserte *virkningene* av transaksjonen som vurderingstema i forhold til det skatterettslige motivet i sitt utkast til lovfesting av den ulovfestede gjennomskjæringsnormen i 1991.¹²⁰

Ordlyden i § 53 første ledd 7. punktum kunne tyde på at det skulle foretas en vurdering av skattyterens subjektiv hensikt: ”hovedsakelig *tilsiktes* (min kursivering) skattemessige fordeler for partene.” Men også den bestemmelsen skulle først og fremst vurderes ut fra en del objektive forhold:

”overføres det noen virksomhet eller aktivitet av betydning. Her kan det også bli spørsmål om virksomheten har *opphevet* og at framføringsadgangen av den grunn er bortfalt. Av betydning vil det også være om det er noen ansatte, verdien av aktiva, eventuelle leiekontrakter, bruttoinntekter de siste år, om selskapet er insolvent, og driftsmidlene eventuelt er overtatt av pantthaverne og om de ansatte er sagt opp, om selskapets underskudd framstår som dets hovedaktivum, m.v. Disse momentene må også ses i sammenheng med hvor stort selskapets underskudd er. Ingen av momentene behøver isolert sett å lede til at framføringsadgangen avskjæres, men det må foretas en totalvurdering hvor også andre momenter kan være av betydning.”¹²¹

Derfor vil også disse momenter være relevante ved anvendelsen av § 14-90.

¹¹⁹ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 32.

¹²⁰ Aarbakke 1991 i Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) på s. 46, omtalen av § 4.

¹²¹ Ot.prp. nr. 52 (1898-1990) s. 10-11.

Utnyttelse av skatteforpliktende generelle skatteposisjoner skal også reguleres av § 14-90. Dette er nytt i forhold til de tidligere avskjæringsbestemmelsene. Vurderingstemaet skal her være ”om det ved transaksjonen etableres en bedret mulighet til å avregne disse mot posisjoner som representerer fordeler eller løpende underskudd.”¹²² Dette er altså en speilvending av temaet fra skatteposisjoner som representerer fradrag.

Det er et spørsmål om forretningsmessige og andre ikke-skattemessige virkninger skal vurderes sammen som egenverdi og veies mot skattemotivet. Etter ordlyden i § 14-90 må de det. For at disposisjonen skal rammes av bestemmelsen, må skattemotivet utgjøre over 50 prosent av det samlede motiv. Tilsvarende må det være ved grunnkravet ved den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, men der må skattemotivet være større.

De veiledende momentene som er nevnt i forarbeidene, er ”ikke noen uttømmende liste, men et utgangspunkt for en vurdering som er forholdsvis bred”, fastslår Borgarting lagmannsrett i Utv. 2005 s. 783 Bekkestua Eiendom. Retten viser til Rt. 1995 s. 638 Skau og Gundersen

”der også hensynet til det fremtidige forholdet mellom aksjonærene og hensynet til senere generasjonsskifte ble ansett som relevante momenter ved vurderingen. Dommen gjelder riktignok de ulovfestede regler om gjennomskjæring. Retten finner at hensynet til aksjonærenes forretningsmessige og økonomiske interesser må være relevante også i forhold til den lovfestede gjennomskjæringsregel. Vurderingstemaene etter de to regelsettene har en felles kjerne, jf Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) side 23.”

I Utv. 2003 s. 268 Monsun og Camana sier retten det samme. Selv om forarbeidene fokuserer sterkt på driftsøkonomiske hensyn, stiller lovteksten (§ 8-7 nr. 4) ikke noe absolutt krav om dette.

¹²² Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 82-83.

”Etter lagmannsrettens mening må også et ønske om å dele en virksomhet, for eksempel fordi eierne er uenige om hvordan virksomheten skal drives i fremtiden, kunne anses som et skatterettslig legitimt behov selv om delingen i seg selv ikke behøver å være driftsøkonomisk gunstig, ja, selv om den ut fra økonomisk synspunkt må anses som ufornuftig. At denne typen praktiske eller ikke-økonomiske motiver, som for eksempel behovet for et generasjonsskifte, kan anses som skatterettslig legitime, er det støtte for i Grecon-avgjørelsen, Rt 1974 1184.”¹²³

Staten tapte begge sakene. Ingen av dommene ble anket. Dette tyder på at de gir uttrykk for gjeldende rett.

I begrunnelsen for hvorfor det ikke stilles krav til virksomhet ved skattefrie fusjoner og fisjoner, viser departementet til Aarbakkeutvalgets utredning. Utvalget peker på at hensynene til generasjonsskifte, uenighet blant eierne og opprydding i konsernstrukturer tilsier at det ikke skal stilles krav til virksomhet slik at fusjoner og fisjoner skal kunne skje med kontinuitet.¹²⁴ Det ville være underlig om transaksjonene deretter skulle bli gjenstand for avskjæring hvis dette var reelt motiv. Hvorvidt det er tilstrekkelig om dette er det eneste motivet, blir en avveining mot den skattefordelen som ønskes oppnådd. ”Jo større fradragsposisjonen er, jo større vil også dette kravet til annet hovedmotiv være.”¹²⁵

Det er ikke bare virkninger som skattyteren ønsker, som tillegges vekt. Dette fremgår av Rt. 2002 s. 456 Hydro. Etter rettens syn ”må det ved vurderingen av virkningene av disposisjonen også legges vekt på virkninger som har karakter av ulemper for skattyteren.” Ved illojalitetsvurderingen må ”de ønskede virkningene tillegges større vekt enn virkninger som oppfattes som ulemper.”¹²⁶

¹²³ Referansen er feil. Den skal være Rt. 1978 s. 1184.

¹²⁴ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 28.

¹²⁵ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 32.

¹²⁶ Dommen s. 467.

Ved den ulovfestede gjennomskjæringsregelen fokuserer Høyesterett på transaksjonens *formål*: ”Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt.”¹²⁷ I Telenor¹²⁸ refererer Høyesterett at staten har anført at

”hva som er formålet med disposisjonen, må vurderes objektivt. Dette er jeg ikke enig i. I forhold til grunnvilkåret for gjennomskjæring er det avgjørende hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på.”

Høyesterett presiserer dette videre i avsnitt 51:

”Dette innebærer imidlertid ikke at den begrunnelse skattyter har gitt for disposisjonen, uten videre skal legges til grunn. Hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken. Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.”

Her betones likevel den dominerende *virkingen* av transaksjonen som det sannsynlige motivet. Høyesterett mener altså at det skattemessige motivet er *formålet* med transaksjonen, og at dette kan utledes av transaksjonens *virkinger*. Der det er presumsjon for at hovedmotivet er å spare skatt, ”må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.”¹²⁹

I forarbeidene til § 11-7 nr. 4¹³⁰ står det noe lignende:

”For at skatteposisjoner skal kunne videreføres etter en ellers skattefri fusjon eller fisjon, må skattyter kunne sannsynliggjøre [min understrekning] eksistensen og omfanget av andre motiver for selskapsomorganiseringen som overskygger de skattefordeler som følge av at skatteposisjoner videreføres. Det er tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt.”

¹²⁷ Rt. 2006 s. 1232 Telenor avsnitt 47.

¹²⁸ Rt. 2006 s. 1232 Telenor avsnitt 50.

¹²⁹ HR-2007-00309-A Hex avsnitt 43.

¹³⁰ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 72.

I teorien har det vært diskutert om dette har vært en bevisbyrderregel, dvs. om det er skattyteren som må skaffe til veie bevis. Folkvord¹³¹ mener at dette bare har betydning dersom beviskravene ikke bygger på overvektsprinsippet.¹³² Han mener at verken ordlyd eller forarbeider tyder på at man har fraveket overvektsprinsippet. Banoun¹³³ mener at bevisbedømmelsen må baseres på alminnelige overvektsprinsipper, og ”at det er den som påberoper seg bestemmelsen (ligningsmyndighetene) som må sannsynliggjøre at vilkåret er oppfylt.” Gjems-Onstad mener at ligningsmyndighetene bør ha bevisbyrden.¹³⁴

Det kan hende at forarbeidene til § 11-7 nr. 4, og dermed § 14-90, skal forstås slik Høyesterett gjør ovenfor: at når det foreligger presumsjon for skattemotiv, så er det opp til skattyteren å godtgjøre et annet motiv. Det er det ingen andre som kan gjøre. Dette følger også av skattyters opplysningsplikt, jf. ligningsloven kapittel 4. Fordi overvektsprinsippet gjelder, innebærer dette ingen bevisbyrde utover det som er vanlig i sivilretten.

Det kan se ut som det er en vesentlig forskjell mellom avskjæringsreglene og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ved motivvurderingen. Dersom skattyter kan godtgjøre at skattefordelen ikke var viktigst, skal dette legges til grunn ved den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Zimmer mener at dette kan åpne for omgåelse av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.¹³⁵

”[K]onsekvensen blir at skattyterne tilrettelegger sin dokumentasjon slik at dokumenter som viser til ikke-skattemessige formål, kan presenteres for myndigheter og domstoler uten samtidig å avdekke at også skattemessige vurderinger har vært inne i bildet.”

Ved § 14-90 er det i forarbeidene uttalt at det skal tas utgangspunkt i en objektiv vurdering av motivet. Man kan spørre om dette utgangspunktet kan fravikes ved ”sannsynliggjøring” av annet faktisk subjektivt motiv eller om skattyteren bare har anledning til å

¹³¹ Folkvord 2006A s. 414, Folkvord 2006 B s. 414

¹³² Hov 1999 s. 263 Overvektsprinsippet innebærer at det mest sannsynlig legges til grunn.

¹³³ Banoun 2002 s. 46

¹³⁴ Gjems-Onstad 2001 s. 1074-1075.

¹³⁵ Zimmer 2007.

sannsynliggjøre at transaksjonen har tilstrekkelig egenverdi. Dette er et spørsmål om vurderingen skal baseres på rettsanvendelse/subsumsjon eller bevisbedømmelse.¹³⁶

Bevisbedømmelse går ut på å finne ut hva som har skjedd. Rettsanvendelse (subsumsjon) er den rettslige bedømmelsen av det som beviselig har skjedd. ”Subsumsjon utgjør nettopp prosessen med å avgjøre hvordan et faktum skal klassifiseres/bedømmes rettslig.”¹³⁷

Dersom rettsanvendelse er avgjørende, er skattemotiv og egenverdi rettslige begreper som fakta skal subsummeres under. Den objektive motivvurderingen undersøker fakta i saken i forhold til de rettslige begrepene. Det faktiske motivet er ett blant flere fakta som regelen sier at det kan legges vekt på. Transaksjonen og faktiske forhold rundt denne er undersøkelsesobjekt. Ved rettsanvendelsen er retten ikke bundet av det partene gjør gjeldende.¹³⁸

Dersom skattyters faktiske subjektive motiv er avgjørende, er det bevisbedømmelse som styrer vurderingen av fakta. Det faktiske subjektive motivet er studieobjekt. Den objektive motivvurderingen er her en presumsjonsregel som kan settes til side dersom annet faktum kan bevises. Høyesterett har lagt en slik forståelse til grunn i de to siste dommene i forhold til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.¹³⁹ Zimmer mener at en formulering av grunnvilkår med subjektivt formål ikke har bred forankring i tidligere høyesterettsavgjørelser.¹⁴⁰

Dersom bevisbedømmelse av faktisk subjektivt motiv er avgjørende, kan dette føre til at samme skattearrangement blir beskattet ulikt fordi bevissituasjonen er ulik for skattyterne.¹⁴¹ Dersom rettsanvendelse er styrende, er det ikke avgjørende hva som faktisk

¹³⁶ Banoun 2003 s. 263-268.

¹³⁷ Banoun 2003 s. 265-266.

¹³⁸ Hov 2000 s. 295.

¹³⁹ Telenor og Hex.

¹⁴⁰ Zimmer 2007 s. 9.

¹⁴¹ Banoun 2003 s. 311.

var motiverende, men at fakta i saken subsummeres under de rettslige begrepene. Dette sikrer likebehandling og motvirker omgåelse.

Bevisbedømmelse og rettsanvendelse styres av ulike prinsipper. Skattemessig motiv og egenverdi må begge være enten rettslige begreper eller faktiske forhold. Skattemotiv kan ikke bedømmes etter bevisbedømmelsesregler og veies mot egenverdi etter rettsanvendelsesprinsippene fordi disse to begrepene ved § 14-90 er to sider av samme sak.

Forarbeider og praksis ved avskjæringsbestemmelsene legger opp til en rettslig vurdering av skattemotiv og egenverdi. Det skal tas utgangspunkt i en objektiv vurdering av motivet, og det er gitt veiledende momenter for vurderingen. Dette tyder på at vurderingen går ut på å vurdere om fakta klassifiseres under de rettslige begrepene. Dersom bevisbedømmelse skulle være avgjørende, ville det vært logisk å ta utgangspunkt i skattyters subjektive forhold med en gang og ikke i en presumsjonsregel. I tillegg kommer det forhold at skattyter ved omgåelse bevisst prøver å utnytte formen for å oppnå en skattefordel. Dersom skattyters eget motiv er avgjørende, kan skattyter selv i stor grad styre hvordan motivet blir oppfattet, slik Zimmer påpeker. Konklusjonen blir derfor at sannsynliggjøringen skal vise at transaksjonen har tilstrekkelig egenverdi i rettslig forstand.

Vurderingen av motivet skal baseres på en totalvurdering av situasjonen. Skattyters subjektive formål med transaksjonen er ett av flere momenter som det kan legges vekt på ved den objektive vurderingen. Ofte henviser rettspraksis til dokumenter der det subjektive formålet med transaksjonene er angitt. Eksempel på dette er Utv. 2003 s. 268 Monsun og Camana der "[b]eslutningen om å skille lag har fått skriftlig uttrykk i avtalen 31. oktober 1997."

Når flere transaksjoner vurderes i sammenheng etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, er det ofte et tilleggsvilkår at transaksjonene er planlagt på

forhånd og deretter gjennomført etter planen.¹⁴² Dette er et subjektivt vilkår som fastlegges ut fra omstendighetene i saken på vanlig objektivisert måte. Her spiller tidsmomentet en sentral rolle: hvor lang avstand det er mellom transaksjonene. I Utv. 2005 s. 783 Bekkestua Eiendom viser Borgarting lagmannsrett hvordan de subsumerer fakta under regelen:

Neste spørsmål er da om de to beslutningene som ble truffet så nær hverandre i tid, ble truffet uavhengig av hverandre eller om transaksjonene må anses som et planmessig opplegg. Det har vært liten bevisførsel fra skattyters side om dette forholdet, og lagmannsretten finner at det med slik nærhet i tid har formodningen mot seg at det ikke forelå en plan fra starten om å gjennomføre salget og deretter fusjonen. Lagmannsretten kan ikke se at det skjedde noe spesielt mellom 1. og 25. september som tilsier at fusjonen plutselig fremsto som et alternativ. Etter dette legger lagmannsretten til grunn at transaksjonene må vurderes som en samlet plan, ...”

Men også transaksjoner som foregår over flere år kan bli vurdert samlet. I Utv. 2006 s. 1169 Nordea Finans ”ble det innhentet en uttalelse fra advokatfirmaet Wikborg, Rein & Co datert 17. januar 1994, hvor det ble skissert ulike avviklingsalternativer. ... Lagmannsretten er enig med Staten i at det som skjedde deretter, i det alt vesentlige fulgte det trinnvise opplegg uttalelsen skisserte”. Transaksjonene fant sted fra 1994 til 1998-99 og ble vurdert samlet.

2.4.8 Terskelhøyde

§ 14-90 rammer transaksjoner som er ”overveiende” skattemotivert. Etter forarbeidene er det tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt for at utnyttelse av generell skatteposisjon har vært det dominerende motiv.¹⁴³ Det er meningen at terskelen skal være betydelig lavere ved den lovfestede regelen enn ved den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

¹⁴² Banoun 2003 s. 311 og 325-326.

¹⁴³ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 84 venstre spalte.

Også ved § 11-7 nr. 4 var terskelen formulert som ”overveiende motiv”. Bestemmelsen kom til anvendelse ”selv om en viss forretningsmessig begrunnelse kan gis, dersom skattemotivet knyttet til fradragsutnyttelse bedømmes å være av større betydning.”¹⁴⁴

Dette innebar at terskelhøyden var relativ. Jo større fradragspostene var, jo større ble kravet til egenverdi.¹⁴⁵ Terskelhøyden ved § 53 første ledd 7. punktum var den samme selv om ordlyden er litt annerledes: ”at det ved transaksjonen hovedsakelig [min understrekning] tilsiktes skattemessige fordeler.”

Ved den ulovfestede regelen er terskelen vesentlig høyere. Høyesterett bruker uttrykket ”hovedsakelige formål” både i Rt. 2006 s. 1232 Telenor avsnitt 47 og i HR-2007-00309-A Hex avsnitt 39. Begge dommene presiserer at skattebesparelsen fremstår som ”den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen.”¹⁴⁶ Det foretas en konkret sammenligning av de skattemessige og forretningsmessige virkningene:¹⁴⁷

I den foreliggende sak er den skattebesparelsen som Geir Edvardsen oppnår ved krysseierskapsavtalen, beregnet til ca. kr 200 000 for 1998 og ca. kr 250 000 for 1999. For Erling Bjartnes er skattebesparelsen for 1999 beregnet til ca. kr 82 000. Avtalen om krysseierskap er inngått på ubestemt tid, og over år dreier det seg om meget betydelige skattebesparelser.” ... ”De viktigste forretningsmessige motiv som har vært påberopt, er ønsket om å dra nytte av hverandres kontaktnett, utveksle forretningsmessige erfaringer og ideer, og at den gjensidige rett til aksjeutbytte som fulgte krysseierskapet, gav partene en form for økonomisk trygghet.”...

Forarbeidene til § 11-7 nr. 4 (§ 8-7 nr. 4) uttrykker terskelforskjellen enda sterkere:¹⁴⁸ ”Ved [ulovfestet] gjennomskjæring vil situasjonen oftest være at skattemotivet er så å si enerådende, ev bare med et skinn av forretningsmessig begrunnelse.”

¹⁴⁴ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 32.

¹⁴⁵ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 32.

¹⁴⁶ Telenor avsnitt 49 og Hex avsnitt 41

¹⁴⁷ Hex avsnitt 44-47.

¹⁴⁸ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 32. Dette er også gjengitt i Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 81.

2.4.9 Vurderingstidspunkt

Det står ikke direkte i loven hvilket tidspunkt skattemotiv og egenverdi refererer til. Men dette kan utledes av at transaksjonen må være skattemotivert. Motivet må foreligge på transaksjonstidspunktet/beslutningstidspunktet for at det skal kunne motivere. Forhold etter transaksjonen kan dermed ikke virke motiverende. Slik er det også ved den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, se HR-2007-00309-A Hex: ”For at gjennomskjæring skal kunne foretas, må den skatterettslige virkning fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktoren for skattyteren.”¹⁴⁹

I Utv. 2005 s. 783 Bekkestua Eiendom vurderer lagmannsretten (i forhold til § 8-7 nr. 4) ”de nærmere motivene og virkningene av transaksjonene slik de fremsto pr. tidspunkt for beslutningen om fusjonen.” Retten trekker inn etterfølgende omstendigheter i den grad de kaster lys over og bekrefter rettens oppfatning av transaksjonenes egenverdi og skattemotiv på ”vurderingstidspunktet 1. september 1997.”

2.5 Illojalitetskrav

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen består av et grunnvilkår og et tilleggsvilkår. Tilleggsvilkåret er illojalitetskravet. Det innebærer at skattyter ved disposisjonen oppnår skattefordeler i strid med skattereglenes formål. Dette skal avgjøres ved en totalvurdering av situasjonen vurdert mot reglenes formål. I praksis blir det en avveining av transaksjonens egenverdi i forhold til reglenes formål. Egenverdivurderingen kommer derfor inn ved både i forhold til skattemotivet og i forhold til illojalitetskravet, se Hex avsnitt 39:

”For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattytersformål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, ...”

¹⁴⁹ Dommens avsnitt 41.

Ved § 14-90 skal det ikke foretas noen vurdering i forhold til skattereglenes formål. Isteden er det illojale forholdet bestemt av lovgiver. Det er illojalt å utnytte generelle skatteposisjoner når dette er det overveiende formålet med disposisjonen. Dette strider mot tilordningsprinsippet som ligger som en forutsetning for skattereglene. I de situasjoner som rammes av § 14-90, brytes tilordningsprinsippet dersom man følger formen og lar transaksjonene få sine normale virkninger. Det oppstår en omgåelsessituasjon som § 14-90 regulerer virkningene av.

3 Virkningene av at sktl. § 14-90 kommer til anvendelse

Når § 14-90 kommer til anvendelse, er virkningene angitt i loven. Den generelle skatteposisjonen skal

”a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller
b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.”

Forarbeidene¹⁵⁰ utdyper dette: ”Avskjæring skal foretas for den eller de skatteposisjoner som skattemotivet ved transaksjonen knytter seg til.” Rettsvirkningene inntreder det inntektsåret den skattemotiverte transaksjonen er gjennomført. Dersom transaksjonen er motivert av et betydelig tap på gevinst- og tapskontoen, skal avskjæring føre til at hele tapskontoen faller bort. Dette gjelder selv om selskapet har skatteforpliktende skatteposisjoner ved f. eks en tom negativ saldo (ubeskattet gevinst). Bortfallet av tapskontoen skal derfor ikke begrenses til den delen som overstiger den negative saldoen. Normalt ville selskapet hatt anledning til å trekke gevinsten fra underskuddet ved ligningen. Selskapet kommer derfor dårligere ut enn det ville gjort uten den skattemotiverte

¹⁵⁰ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 84 venstre spalte.

transaksjonen. Disse virkningene kan bli ganske betydelige, særlig når skattyter må inntektsføre utsatte skatteforpliktelser.

Den eller de skatteposisjonen(e) som ikke har vært motiverende, behandles på vanlig måte videre. I dette tilfellet blir det ikke fremskyndet inntektsføring av den negative saldoen. Dersom transaksjonen er motivert av en skatteforpliktelse, skal denne skatteposisjonen inntektsføres som eget skattegrunnlag. Hvis et overdragende selskap ved fusjon har en skatteforpliktende posisjon som skal avskjæres, kan inntektsføring skje hos det overtakende selskapet.¹⁵¹

§ 14-90 er ut fra rettsvirkningene også en spesialregel om tidfesting. Når vilkårene for § 14-90 er oppfylt, avskjæres retten til å bruke motiverende skatteposisjonene etter reglene i kapittel 14. Men bestemmelsen rekker lenger enn dette fordi den også nekter å motregne mot annet underskudd og ved at andre skattefordeler faller bort (de kan ikke fradras noen gang).

Ved de tidligere avskjæringsbestemmelsene var rettsvirkningene tilsvarende. De motiverende skatteposisjonene var fradragsposter. Retten til å bruke disse fradragene ble avskåret, dvs. at de ikke kunne føres mot skattepliktig inntekt. Andre rettsvirkninger har § 14-90 og de tidligere bestemmelsene ikke. Dette innebærer at den skattemotiverte transaksjonen for øvrig har selskapsrettslige, skatterettslige og andre virkninger som normalt følger transaksjonen. Ved skattefrie fusjoner og fisjoner fører dette til (som ved § 8-7 nr. 4 og § 11-7 nr. 4) at transaksjonen ellers gjennomføres med de skattefritak som følger av sktl. §§ 11-1 flg.¹⁵²

Til sammenligning er rettsvirkningen av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ved skattefri fusjon eller fisjon, at transaksjonen ikke kan gjennomføres med kontinuitet, men at de alminnelige reglene om beskatning kommer til anvendelse. Dette kan også være meget inngripende overfor skattyterne. Men av og til, som ved tomme selskaper, kan avskjæring

¹⁵¹ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 84 venstre spalte.

¹⁵² Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 32

av skatteposisjoner være det viktigste virkemiddelet. Da blir det liten forskjell i rettsvirkning mellom gjennomskjæring og den spesielle avskjæringsbestemmelsen.¹⁵³

I formuleringen av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen fremgår ikke rettsvirkningene utover at det skal foretas ”gjennomskjæring”. Rettsvirkningene er avhengig av hvilke regler som er forsøkt omgått. Banoun sier det slik: ”Virkningen av gjennomskjæring må fremtre som mer i tråd med skattelovgivningens grunnlag enn den virkning skattyter påberoper seg.”¹⁵⁴

Etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kan gjennomskjæring skje helt eller delvis, se f. eks. Rt. 2000 s. 1865 Nygård. Denne fleksibiliteten har ikke § 14-90.

Kildal mener at man ved § 11-7 nr. 4 kunne unngå avskjæring av negativ gevinst- og tapskonto ved å realisere en gevinst som fylte opp kontoen før skattefri fusjon eller fisjon. Det er det fortsatt anledning til. Han mener også at det var lett å tilpasse seg slik at man unngikk avskjæring av store tomme positive saldoer ved å påvise at et driftsmiddel som en gang ble ført på saldoen fortsatt er i bruk. Han nevner som eksempel en kopimaskin kjøpt for ti år siden. Også ved å kjøpe et beskjedent driftsmiddel rett før fusjonen kunne antagelig saldoen videreføres, mener han.¹⁵⁵

Gjems-Onstad utdyper dette og skriver at avskjæring av tom positiv saldo reiser flere tolkningsspørsmål:¹⁵⁶

”Er en stor tom saldo ikke lenger tom hvis den tilføres et lite driftsmiddel med kostpris under 15 000 kroner, men levetid minst tre år, hvor det er aktiveringsrett, men ikke -plikt? Er det tilstrekkelig at driftsmidlet har kostpris kr 15 000 hvis den tomme saldoen er på flere millioner kr? En saldo er tom hvis den ikke lenger inneholder driftsmidler som er i bruk (eller stand-by), men som er utrangert eller realisert. Unngår man avskjæring ved å påvise en minimal bruk?”

¹⁵³ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 32

¹⁵⁴ Banoun 2003 s. 343.

¹⁵⁵ Kildal 1997 s. 47.

¹⁵⁶ Gjems-Onstad 2001 s. 1077.

Med § 14-90 er det ikke kommet noen avklaring i forhold til avskjæring av tom positiv saldo. Løsningen må være at så lenge saldoen ikke er tom, må man anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

4 Forholdet til EØS-retten

Skattepolitikken er ikke en del av EØS-avtalen, og Norge er derfor ikke bundet av direktiver og forordninger på skatteområdet. Men EF-domstolen har hatt en dynamisk praksis basert på diskrimineringsforbudet og de fire friheter som står sentralt i EØS-avtalen. Dette gjelder særlig reglene om fri etableringsrett (art. 31) og fri flyt av tjenester (art. 36) og kapital (art. 40). Tolkningspraksis etter EF-domstolen har særlig stor vekt ved tolkning av EØS-avtalen. Dette medfører at EF-rett og EØS-rett stort sett stemmer overens. Utvikling av EF-retten påvirker derfor norsk skatterett betydelig.¹⁵⁷ Et viktig eksempel er fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 som også gjelder for selskaper innenfor EØS.

Fra 15. desember 2007 gjennomføres EUs tiende selskapsdirektiv i norsk rett.¹⁵⁸ Dette regulerer fusjoner over landegrensene. Samtidig iverksettes det regler om fisjoner over landegrensene som følge av Sevic-dommen¹⁵⁹ i EF-domstolen. Dommen fastslo at det var i strid med etableringsfriheten å nekte at grenseoverskridende fusjoner, fisjoner og en del andre transaksjoner kan foretas med kontinuitet dersom tilsvarende innenlandske transaksjoner har denne muligheten. De nye bestemmelsene er foreslått inntatt i nytt avsnitt VII i allmennaksjeloven kapittel 13 og 14. Reglene vil gjelde tilsvarende for aksjeselskaper.¹⁶⁰ Disse bestemmelsene gjelder bare det selskapsrettslige. I EF-retten

¹⁵⁷ Zimmer i Zimmer og BA-HR s. 54.

¹⁵⁸ Europaparlaments- og rådsdirektiv 2005/56/EF

¹⁵⁹ Sak C-411/03.

¹⁶⁰ Høringsnotat: se lovforslaget bakerst etter pkt. 6.3.

regulerer fusjonsskattedirektivet¹⁶¹ de skatterettslige sidene ved slike transaksjoner. Dette direktivet er ikke innlemmet i EØS-avtalen. Norske selskaper kan som hovedregel ikke fusjonere eller fisjonere skattefritt over landegrensene, jf. sktl. § 11-1 annet ledd. Dette utløser de alminnelige reglene for beskatning av selskap og aksjonærer. Et fusjonert selskap anses som likvidert, jf. sktl. § 11-11. Det er åpnet adgang til å lempe slik beskatning etter sktl. § 11-22.¹⁶² Unntak fra hovedregelen er bestemmelsene om at SE-selskaper kan stiftes ved fusjon med annet selskap over landegrensene og flytte sitt hovedkontor til et annet EØS-land uten at det utløser beskatning, jf. SE-lov § 7 og BFU 37/04.

Grenseoverskridende fusjoner og fisjoner skal etter implementeringen foregå med selskapsrettslig kontinuitet både på selskaps- og aksjonærnivå. Finansdepartementet arbeider med å tilpasse skattereglene. Dette får sannsynligvis konsekvenser for virkeområdet til § 14-90.

Fusjonsskattedirektivet har en omgåelsesregel i artikkel 11. Dersom hovedformålet eller et av hovedformålene med transaksjonen er skattesvik eller skatteomgåelse, kan anvendelsen av alle eller enkelte av bestemmelsene i direktivet bli ”tilbakekalt”. Vilkåret er at transaksjonen ikke har akseptable forretningsmessige formål som f. eks. omstrukturering eller rasjonalisering av aktivitetene som deltar i transaksjonen. Transaksjonene som omfattes, er grenseoverskridende fusjon, fisjon, overføring av eiendeler (overføring av hel eller selvstendig del av virksomhet mot aksjer i det overtakende selskap¹⁶³), aksjebytte og flytting av vedtektsmessig hjemsted for SE-selskap.

EF-domstolen avsa 17. september 1996 dom i Leur Bloem-saken¹⁶⁴ som gjaldt tolkning av art. 11. Ved avgjørelsen om transaksjonen har skatteomgåelse eller skattesvik som hovedformål eller et av hovedformålene, skal de kompetente myndigheter foreta en samlet

¹⁶¹ Direktiv 1990/434/EF, endret ved direktiv 2005/19/EF.

¹⁶² St.meld.nr. 16 (1997-1998) pkt. 6.2.7.1, 6.2.7.2 og 7.6 og Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) s. 170-171.

¹⁶³ Gjems-Onstad 2003b s. 1239-1249, særlig s. 1245-1246.

¹⁶⁴ Sak C-28/95

undersøkelse av den konkrete transaksjonen. Denne undersøkelsen skal kunne underlegges rettslig prøvelse. Medlemslandene kan fastsette bestemmelser om at transaksjoner som ikke gjennomføres ut fra akseptable forretningsmessige formål, utgjør en presumsjon for skattesvik eller skatteomgåelse. Ved utformingen av bestemmelsene må det tas hensyn til proporsjonalitetsprinsippet. En generell regel som automatisk avskjærer visse former for transaksjoner fra skattefordeler ut fra kriterier som krav til virksomhet eller varighet av omstrukturering, går lenger enn nødvendig for å hindre omgåelse eller skattesvik og er derfor i strid med fusjonsskattedirektivet. Begrepet ”akseptabelt forretningsmessig formål” skal tolkes slik at det er mer vidtgående enn bare å oppnå en skattemessig fordel som f. eks. horisontal tapsutjevning.¹⁶⁵

Artikkel 11 i fusjonsskattedirektivet er antagelig av interesse ved tilpassingen av de norske skattereglene. § 14-90 har klare paralleller til bestemmelsen. Den største forskjellen er rettsvirkningene. Ved art. 11 kan medlemsstaten nekte å anvende eller tilbakekalle anvendelsen av alle eller enkelte av bestemmelsene i direktivet. Dette har nok sammenheng med proporsjonalitetsprinsippet.

5 Bestemmelsens effektivitet

5.1 § 14-90 og hensyn ved skattereglene

De sentrale hensyn ved utformingen av skattereglene er å bidra til offentlige skatteinntekter og å sikre mest mulig effektiv ressursbruk.¹⁶⁶ Ved § 14-90 ønsker ikke lovgiver å begrense mulighetene til å utnytte generelle skatteposisjoner som hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet.¹⁶⁷ Det er samfunnsøkonomisk ønskelig å legge til rette for at selskaper til

¹⁶⁵ Dette står i motsetning til Rt. 2002 s. 456 Hydro Canada der Høyesteretts flertall godtok dansk skattebesparelse som forretningsmessig motiv.

¹⁶⁶ St.meld. nr. 29 (2003-2004) s. 49.

¹⁶⁷ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 82 høyre spalte.

enhver tid kan være optimalt organisert.¹⁶⁸ Rettsøkonomiske analyser viser at skattyterne har et ønske om å foreta omgåelser fordi rasjonelle individer vil vri sin virksomhet i retning av handlinger som gir høy avkastning: ”For å få maksimert sin avkastning vil en skattyter søke å betale så lite skatt som mulig”.¹⁶⁹ Ved å foreta transaksjoner som følger lovens ordlyd, kan skattyter i visse tilfeller oppnå skattefordeler i strid med skattereglenes formål. Overføring av generelle skatteposisjoner kan være meget lønnsomt for skattyterne, mens det offentlige taper skatteinntekter. Dersom man f. eks. tillot et underskuddsselskap å selge skatteposisjonen fremførbart underskudd, vil det være samfunnet som tar risikoen for at økonomisk virksomhet ikke lønner seg. Dersom en skattyter som har stort overskudd, gis anledning til å kjøpe et underskudd som overskuddet kan avregnes mot, er dette brudd på skatteevneprinsippet. Kjøp av skatteposisjoner åpner også for at skattytere selv kan velge om de skal betale skatt. Samfunnet taper skatteinntekter. Skattyterne fristes til å konsentrere seg om transaksjoner som sparer skatt fremfor transaksjoner som fremmer forretningsøkonomiske formål. Dette er ikke effektiv ressursbruk for samfunnet. Det er derfor behov for regler som motvirker slike transaksjoner.

5.2 Ivaretar utformingen formålet med § 14-90?

Formålet med § 14-90 er ifølge forarbeidene¹⁷⁰ å gi myndighetene et sikrere utgangspunkt enn den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og virke preventivt på uønskede tilpasninger.

Mangler ved utformingen av reglene kan føre til omgåelse. Detaljert, teknisk og komplisert regelverk skaper flere omgåelsesmuligheter enn vide generelle bestemmelser, skriver Banoun og fortsetter: ”Detaljerte bestemmelser kan fungere som instruksjonskart til omgåelsesmulighetene. Vilåårene for beskatning bør derfor utformes i vide termer, hvor

¹⁶⁸ Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 23.

¹⁶⁹ Banoun 2004 s. 59-60.

¹⁷⁰ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 84 venstre spalte.

domstolene da får i oppgave å utpensle reglenes nærmere innhold.”¹⁷¹ Men dersom reglene blir for vage, strider dette mot skattyternes forutberegnelighet. ”Ulempen ved gjennomskjæringsstandarder, sett i forhold til faste vilkår utfra objektivt konstaterbare kriterier, er usikkerheten som det skjønnsmessige vurderingstemaet nødvendigvis medfører,” uttalte departementet til forslaget om lovfesting av en lojalitetsstandard i 1996.¹⁷²

Lovgiver har flere muligheter ved utforming av regler som skal motvirke omgåelse. Det kan vedtas faste regler, stoppregler, for å stoppe smutthull. ”Slike regler fører til at alle tilfeller skjæres over en kam etter objektive og lett konstaterbare kjennemerker.”¹⁷³ Men stoppreglene kan lett bli overinkluderende. En annen mulighet er å utforme en avveiningsregel¹⁷⁴ med avveiningsmarkører som skattemotiv, egenverdi, illojalitet, ol. Slike omgåelsesklausuler kan være spesielle slik at de bare kommer til anvendelse på nærmere angitte forhold, eller det kan gis en generell omgåelsesregel som gjelder alle skattebestemmelsene.¹⁷⁵

I skattemeldingen ble det lagt til grunn at en regel som hindrer skattemotiverte overføringer av eiendeler i selskap med generelle skatteposisjoner, kunne baseres på gitte kriterier som indikerer at slik skattemotivasjon foreligger. Men departementet fant at ”slike regler gir for dårlig treffsikkerhet, og ofte blir kompliserte og ligningsteknisk krevende. Det foreslås derfor ingen regler av denne karakter.”¹⁷⁶ Dessuten fant departementet at slike regler kunne ramme transaksjoner som ikke var skattemotiverte. Det valgte derfor å ikke utforme en fast regel. Isteden valgte departementet å utforme en avveiningsregel med angitt skjønnstema. Avveiningen skal i tillegg være konkret i hver enkelt sak. Konkret og objektiv vurdering

¹⁷¹ Banoun 2004 s. 62.

¹⁷² Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) s. 30.

¹⁷³ Banoun 2004 s. 66

¹⁷⁴ Sundby s. 200-2002

¹⁷⁵ Banoun 2004 s. 68.

¹⁷⁶ Ot.prp. nr. 1 (2004-05) s. 82 venstre spalte.

hindrer at utformingen av regelen gir rom for omgåelse ved at man skal se på hva som faktisk blir resultatet. Her er det derfor ikke gitt noe ”kart for omgåelse”. Samtidig er avveiningstemaet så enkelt at skattyter selv kan vurdere situasjonen. Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen har samme vurderingstema, skattemotivet, men rammer omgåelse mer generelt. I tillegg har den ulovfestede gjennomskjæringsregelen en avveiningsmarkør til: illojalitetsvilkåret. Sannsynligvis har disse reglene stor preventiv effekt. Det ville vært altfor lønnsomt for skattyterne med skattemotiverte transaksjoner dersom det hadde vært lov.

Forarbeidene ønsker at § 14-90 skal gi likningsmyndighetene et ”sikrere utgangspunkt” for å nekte uønsket utnyttelse av generelle skatteposisjoner enn det som følger av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. § 14-90 fastlegger at forholdet er illojalt, derfor slipper myndighetene å ta stilling til lojalitetsvilkåret. Dette kan forenkle vurderingen. Den viktigste effekten av bestemmelsen er at terskelen for avskjæring senkes betydelig, noe som sannsynligvis gjør avveiningen enklere for myndighetene. Samtidig kreves det større grad av forretningsmessig motiv for å unngå bestemmelsen. Dette fremmer verdiskapningen i samfunnet.

Min konklusjon er at § 14-90 er utformet slik at den ivaretar formålene og dermed fremmer samfunnsmessig effektivitet.¹⁷⁷

5.3 Bindende forhåndsuttalelser

For å styrke de skatte- og avgiftspliktiges forutberegnelighet og rettssikkerhet er det innført en ordning med bindende forhåndsuttalelser både fra Skattedirektoratet og ligningskontorene, se ligningsloven § 3A-1. Det er et vilkår at anmodningen gjelder ”de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den gjennomføres.” Det må være av vesentlig betydning for skattyter å få klarlagt virkningene av disposisjonen før

¹⁷⁷ Benn Folkvord 2006b s. 444 mener at § 14-90 i det vesentlige er overflødig ved siden av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

den igangsettes. Slike uttalelser kan også gis dersom spørsmålet er av allmenn interesse. Forhåndsuttalelsen skal legges til grunn som bindende ved ligningen dersom skattyteren krever det og den faktiske disposisjonen er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen.

Denne ordningen kan kompensere at § 14-90 og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er skjønnsmessig utformet.

6 Litteraturliste

6.1 Bøker og artikler

Banoun, Bettina (1998): ”Overføringer av skatteposisjoner – et kritisk blikk på Zenithdommen.” Skatterett 1998 s. 164.

URL: <http://websir.lovdata.no/cgi-lex/wiftrens?/lex/lit/jus/banoun/-b-1998-01.html>

Banoun, Bettina (2002): ”Den særskilte omgåelsesregel i sktl. § 11-7 nr. 4 – særlig i lys av en nylig avsagt fisjonsdom i Asker og Bærum tingrett.” Revisjon og regnskap nr. 1 2002 s. 42.

URL: <http://websir.lovdata.no/cgi-lex/wiftrens?/lex/lit/jus/banoun/-b-2002-01.html>

Banoun, Bettina (2002b): ”Misforstått forsøk på gjeninnføring av <<aksjer i næring>>.” Revisjon og regnskap nr. 8 2002 s. 46.

URL: <http://websir.lovdata.no/cgi-lex/wiftrens?/lex/lit/jus/banoun/-b-2002-02.html>

Banoun, Bettina (2003): *Omgåelse av skattereglene*. Oslo, Cappelen Akademisk Forlag, 2003.

Banoun, Bettina (2003b): ”Borgarting rydder opp”. Revisjon og regnskap nr. 2 2003 s. 59.

URL: <http://websir.lovdata.no/cgi-lex/wiftrens?/lex/lit/jus/banoun/-b-2003-01.html>

Banoun, Bettina (2004): ”Hvordan bør skattelovgivningen utformes for å motvirke omgåelse?” Skatterett 2004 s. 55 flg.

URL: <http://websir.lovdata.no/cgi-lex/wiftrens?/lex/lit/jus/banoun/-b-2004-02.html>

Boe, Erik (1996): *Innføring i juss. Juridisk tekning og rettskildelære*. Oslo, Tano Aschehoug, 1996.

Brudvik, Arthur J. (2005): *Skatterett for næringsdrivende*. 28. utgave. Oslo, Cappelen Akademisk Forlag, 2005.

Folkvord, Benn (2006): *Fusjon og fisjon. Skatterettslige vilkår ved fusjon og fisjon av aksjeselskap*. Bergen, Universitetet i Bergen, 2006.

Folkvord, Benn (2006b): *Skatt ved fusjon og fisjon*. Oslo, Gyldendal Norsk Forlag, 2006.

Gisle, Jon (2002): *Jusleksikon*. Oslo, Kunnskapsforlaget 2002.

Gjems-Onstad, Ole (2001): *Norsk Bedriftsskatterett*. 5. utgave. Oslo, Gyldendal Norsk Forlag, 2001.

Gjems-Onstad, Ole (2003): ”<<Banoun – part 4 – must be read>>.” Skatterett 2003 nr. 3 s. 71 flg.

URL: <http://www.idunn.no/servlets/content?marketplaceId=2000&languageId=1&contentId=...>

Gjems-Onstad, Ole (2003b): *Norsk Bedriftsskatterett*. 6. utgave. Oslo, Gyldendal Norsk Forlag, 2003.

Hov, Jo (1999): *Rettergang i sivil- og straffeprosess*. Oslo, Papinian, 1999.

Hov, Jo (2000): *Rettergang III. Sivilprosess*. Oslo, Papinian, 2000.

Kildal, Tor S. (1997): "*Fusjon og fisjon – lovfesting av skatteregler*." Skatterett 1997 s. 37.

URL: <http://websir.lovdata.no/cgi-lex/wiftles?pid=49651&usr=stu8835-1&ndo=6&doc=/u...>

Kvisli, Kåre H. (1962): *Innføring i skatteretten*. Oslo, 1962.

Kvalvåg, Randi (2000): "*Domskommentar. Overføring av skatteposisjoner og subsidiært betalingsansvar for skatt ilignet tidligere datterselskap. – Et nærmere blikk på ABB-dommen*." Skatterett 2000 s. 88-100.

Løchen, Håkon (2000): "*Omgåelse som skatterettslig problem*." Skatterett 2000 s. 107

Sandvik, Per (1997): "*Form, realitet og gjennomskjæring*." I: Wilschow, Petter Chr. (red.): *Bedriftsbeskatning i praksis*. Oslo, Cappelen Akademisk Forlag, 1997.

Sjøberg, Glenn Thomas (2005): "*Den lovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteloven § 14-90. Kriteriene for at bestemmelsen skal få anvendelse, og virkningene av at den får anvendelse*" Spesialoppgave skrevet ved Universitetet i Oslo Juridiske fakultet, 2005. Digital utgivelse i DUO.

URL: <http://wo.uio.no/as/WebObjects/theses.woa/wa/these?WORKID=33422>

Skatteetaten (2006): *Lignings-ABC 2005*

<http://www.skatteetaten.no/Templates/HandbokUtskrift.aspx?id=38933&mainchapter...>

Skatteetaten (2007) *Lignings-ABC 2006*. 28. utgave. Oslo, Fagbokforlaget, 2007.

Sundby, Nils Kristian (1978) *Om normer*. Oslo - Bergen - Tromsø, 1978

Zimmer, Frederik (1998): "*Domskommentar. Høyesterettsdommer i skattesaker 1997 – del I og del 2.*" Skatterett 1998 s. 81 og s. 188.

URL: <http://websir.lovdata.no/cgi-lex/wiftinn?00001&krono&/lex/lit/jus/zimmer-f-1998-03>

Zimmer, Frederik (2003): *Internasjonal inntektsskatt*. 3. utgave. Oslo, Universitetsforlaget 2003.

Zimmer, Frederik (2004): "*Høyesterettsdommer i skattesaker 2003 del I og del II.*" Skatterett 2004 s. 271 og Skatterett 2004 s. 341.

URL: <http://websir.lovdata.no/cgi-lex/wiftinn?00001&krono&/lex/lit/jus/zimmer-f-2004-01>

Zimmer, Frederik (2005): *Lærebok i skatterett*. 5. utgave. Oslo, Universitetsforlaget, 2005.

Zimmer, Frederik (red) og BA-HR (2006): *Bedrift, selskap og skatt*. 4. utgave. Oslo, Universitetsforlaget, 2006.

Zimmer, Frederik (2007): "*Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?*" Skatterett 2007 nr. 1 s. 2. [nedlastet som pdf-fil]

Aarbakke, Magnus (1970): "*Omgåelse av skattereglene som rettsanvendelsesproblem.*" Lov og Rett, 1970, s. 1.

URL: <http://websir.lovdata.no/cgi-lex/wiztrens?/lex/lit/jus/aarbakke-m-1970-01.html>

Aarbakke, Magnus (1991): ”*Forslag til lovbestemmelse om forsøk på å omgå lovgivningen om formues- og inntektsskatt.*” Inn tatt i Ot.prp. nr 16 (1991-1992). Oppfølging av skattereformen 1992, pkt 4.2.

URL: <http://websir.lovdata.no/cgi-lex/wiftinn?00025:krono&/lex/otprp/ttprp-199192-016-25...>

7 Forarbeider og lover

7.1 Forarbeider

Innst. O. nr. 36 (1996-1997) Innstilling fra finanskomiteen om skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper.

<http://websir.lovdata.no/cgi-lex/wiftinn?00000:krono&/lex/inno/hnno-199697-036.html>

Innst. O. nr 10 (2004-2005) Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer.

<http://www.stortinget.no/inno/2004/200405-010-002.html>

B.innst.S.nr.1 (2005-2005) Innstilling fra finanskomiteen om skatte-, avgifts- og tollvedtak for 2005, rammetilskudd til kommunesektoren mv. for 2005, tilfeldige utgifter og inntekter i statsbudsjettet for 2005 og statsbudsjettets kapitler som gjelder utbytte mv. for 2005.

<http://www.stortinget.no/innb/2004/200405-001-003.html>

Høring - forslag om endring av allmennaksjeloven og enkelte andre lover til gjennomføring av rådsdirektiv 2005/56/EF om fusjon over landegrensene av selskaper med

begrenset ansvar. Justis- og politidepartementet, 14.12.2006. [Nedlastet som pdf-fil]

Ot.prp. nr. 11 (1957) Om endringer i skattelovene for landet og for byene av 18. august 1911 m. fl.

Ot.prp. nr. 52 (1989-1990) Om lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.fl.

<http://websir.lovdata.no/cgi-lex/wiztrens?/lex/otprp/ttprp-198990-052-33.html>

Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen 1992. Oslo URL:

<http://websir.lovdata.no/cgi-lex/wiftinn?00025:krono&/lex/otprp/ttprp-199192-016.ht...>

Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper.

<http://websir.lovdata.no/cgi-lex/wiztrens?/lex/otprp/ttprp-199596-071-46.html>

Ot.prp. nr 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer [lastet ned som pdf-fil].

Ot.prp. nr 92 (2004-2005) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. [lastet ned som pdf-fil]

Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer [lastet ned som pdf-fil].

Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer. [lastet ned som pdf-fil]

St.meld.nr. 16 (1997-1998) Finansdepartementets praksis i saker etter lov av 9. juni nr. 16 (Omdanningsloven) URL:

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/regpubl/stmeld/19971998/Stmeld-nr-16-1997-98-.html?id=133677>

St.meld.nr. 29 (2003-2004) Om skatterreform. (Skattemeldingen) [lastet ned som pdf-fil]

7.2 Lover

1911 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven 1911) av 18. august 1911 nr. 08. (§ 53 første ledd 7. punktum)

1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 13.

1991 Lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) av 20. august 1991 nr 65. (§ 8-7 nr. 4)

1992 Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.m. (EØS-loven) av 27. november 1992 nr. 109.

1997 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven – asl.) av 13. juni 1997 nr. 44.

1997 Lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven - asal.) av 13. juni 1997 nr. 45.

1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14. (§ 11-7 nr. 4 og § 14-90)

2005 Lov om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001) (SE-loven) av 1. april 2005 nr. 14.

8 Dommer og praksis

8.1 Høyesterett

Rt. 1925 s. 472 Kallevig

Rt. 1928 s. 495 Finne
Rt. 1927 s. 386 Bryn
Rt. 1963 s. 478 Siraco
Rt. 1966 s. 1189 Vestlandske Vassdrag (Bergesen)
Rt. 1976 s. 1317 Harnoll
Rt. 1995 s. 638/Utv. 1996 s. 525 Skau og Gundersen
Rt. 1997 s. 1580/Utv. 1997 s. 1123 Zenith
Rt. 1999 s. 946/Utv. 1999 s. 1381 ABB
Rt. 2000 s. 1865/Utv. 2001 s. 1 Nygård
Rt. 2002 s. 798/Utv. 2002 s. 968 Nordea Bank
Rt. 2002 s. 456/ Utv. 2002 s. 639 Hydro Canada
Rt. 2003 s. 293/Utv. 2003 s. 497 Skålevik
Rt. 2004 s. 1331/Utv. 2004 s. 921 Aker Maritime
Rt. 2006 s. 1232/Utv. 2006 s. 1416 Telenor
HR-2007-00309-A Hex

8.2 Lagmannsrett

Utv. 2000 s. 1601/ LA-1999-1667 CS Media
Utv. 2001 s. 1489/LF-2000-00588 (samme som Utv. 2002 s. 417) Høylandet Byggutleie
Utv. 2002 s. 445/LB-2001-1219 Aktiv Hotellinvest
Utv. 2002 s. 787/LG-2000-2376 Arealutvikling
Utv. 2003 s. 268/LB-2002-00602 Monsun og Camana
Utv. 2005 s. 783/LB-2003-20739 Bekkestua Eiendom
Utv. 2006 s. 1169/LB-2005-52689 Nordea Finans

8.3 Tingrett

Utv. 2002 s. 139 Monsun og Camana (TAHER -2001-985 Asker og Bærum tingrett)
Utv. 2003 s. 342 Askim Produksjonspark (Sak nr. 02-00236 A Heggen og Frøland tingrett)
Utv. 2004 s. 342 Bekkestua Eiendom (Sak nr. 01-11789 A/51 Oslo Tingrett)

8.4 Ligningsbehandling

Utv. 2002 s. 606 pkt. 4.7. Fra ligningsmyndighetenes saksbehandling for inntektsåret 2000, Oslo likningskontor

8.5 Bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet (BFU)

BFU 06/02

BFU 111/04

BFU 05/05

BFU 37/06

BFU 47/06

9 Internasjonale rettskilder

9.1 Direktiver EF

Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater. [Fusjonsskattedirektivet] Dansk språkversjon nedlastet på

URL: [http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0434:DA:H)

[lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0434:DA:H](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0434:DA:H)

Rådets direktiv 2005/19/EF av 17. februar 2005 om ændring af direktiv 90/434/EØF om en fælles beskatningsordning ved fusjon, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater [dansk språkversjon nedlastet som pdf-fil] [Endring av fusjonsskattedirektivet]

[Konsolidert versjon av fusjonsskattedirektivet nedlastet i dansk språkversjon som pdf-fil.
Dette er et kun et ”dokumentationsredskab”]

Europaparlaments- og rådsdirektiv 2005/56/EF av 25. oktober 2005 om fusjoner over
landegrensene av selskaper med begrenset ansvar (EFs tiende selskapsdirektiv)
[uoffisiell norsk språkversjon nedlastet som pdf-fil i forbindelse med høring om
endring av norske bestemmelser ved implementeringen av direktivet]

9.2 EF-domstolen

Sak C-28/95 Leur Bloem [nedlastet i dansk språkversjon]

URL: <http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?val=221788:cs&lang=da&list=221788:cs,&pos=1>

Sak C-411/03 Sevic Systems AG [nedlastet i dansk språkversjon]

URL: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/gettext.pl?where=&lang=da&num=79948786C19>

9.3 Kommisjonens meddelelser

Meddelelse fra Kommissionen til Rådet, Europa-parlamentet og det Europæiske
økonomiske og sociale utvalg: ”Samordning av medlemsstaternes systemer for
direkte beskatning i det indre marked.” Brussel, 19.12.2006 [nedlastet som pdf-
fil]

Meddelelse fra Kommissionen til Rådet, Europa-parlamentet og det Europæiske
økonomiske og sociale utvalg: ”Samordning af medlemsstaternes systemer for
direkte beskatning i det indre marked.” Brussel, 19.12.2006 [nedlastet som pdf-
fil]

